



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13864.720140/2016-55  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-006.026 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de dezembro de 2018  
**Matéria** PIS/COFINS  
**Recorrente** LOJAS RIACHUELO S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

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

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 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. 3º, II das Leis nºs 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. 3º das Leis nºs 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 nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005 (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF).

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.

DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS. DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS.

Não há restrição à tomada de créditos, com fundamento nos incisos VI ou VII c/c o §1º, III do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, sobre os encargos de depreciação e amortização quando os bens sejam adquiridos ou as edificações e benfeitorias sejam realizadas anteriormente ao início da atividade empresarial, desde que atendidos aos demais requisitos previstos em lei, em especial, que os encargos de depreciação e amortização sejam incorridos no mês de apuração das contribuições.

ALUGUEL. DESPESAS DE CONDOMÍNIO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A enumeração de hipóteses específicas que autorizam o desconto de créditos das contribuições no art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 são regras de exceção que não comportam interpretação extensiva. A norma legal há de ser aplicada e interpretada sem se acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas.

Se aluguel e condomínio são despesas de naturezas diferentes, não há que se falar, para o creditamento de despesas de condomínio, de aplicação do inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, que só prevê o desconto de créditos em relação às despesas de "aluguéis de prédios". Não há relação de acessoriedade entre alugueis e encargos de condomínio.

Recurso voluntário provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar do lançamento a parcela decorrente da reversão parcial das glosas relativas às despesas pré-operacionais de amortização sobre benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, calculada sob a mesma metodologia utilizada pela fiscalização para os créditos relativos às despesas operacionais sobre benfeitorias. Vencidos os Conselheiros Maysa de Sá Pittondo Deligne, Renato Vieira de Avila (suplente convocado) e Cynthia Elena de Campos que davam provimento em maior extensão para reconhecer também o direito aos créditos decorrentes de despesas com condomínio. O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro acompanhou a relatora pelas conclusões quanto às atividades de comercialização/revenda.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Renato Vieira de Ávila (Suplente convocado) e Cynthia Elena de Campos. Ausente, justificadamente, a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz, substituída pelo conselheiro Renato Vieira de Ávila.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Belém que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Versa o processo sobre autos de infração, relativos aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2012, para a exigência das contribuições não cumulativas de PIS/Pasep e Cofins em face de glosas de créditos relativos a despesas e gastos que não se enquadrariam no conceito legal de insumo, nos valores totais de R\$16.322.061,03 e R\$79.708.810,36, respectivamente, com juros de mora calculados até dezembro de 2016.

Foram efetuadas, entre outras, as glosas relativas aos seguintes itens: bens ligados à atividade de comércio de mercadorias; bases de cálculo de aluguéis e fretes que não atenderam às condições previstas na legislação; serviços, tais como despesas com condomínio, propaganda e conservação das lojas, necessários à atividade de revenda; despesas pré-operacionais; bens imobilizados, e o ICMS destacado, classificados como “Equipamentos”, utilizados na revenda; bens que a Fiscalização não considerou como “benfeitorias em imóveis de terceiros”, embora o contribuinte os tivesse classificado como tal; materiais gráficos utilizados nas lojas, como, por exemplo, catálogos, “banners” e adesivos; compras de bens sob o CFOP 199-02.

A interessada impugnou o lançamento, alegando, em síntese, a nulidade do Auto de Infração por erro de cálculo e cerceamento do direito de defesa e a definição do conceito de insumo pela essencialidade ou imprescindibilidade do custo ou despesa para a respectiva operação. Em caráter específico contesta as seguinte glosas:

(a) Despesas com propaganda e marketing {códigos 101-02 e 101-13 do SPED-Contribuições};

(b) Despesas com frete, incluindo as despesas com combustível e manutenção da frota {código 101-03 e 101-13 do SPED-Contribuições};

(c) Despesas gerais com materiais e serviços necessários para o provimento e manutenção das lojas da Requerente e desenvolvimento regular de suas atividades {códigos 101-02, 101-13 e 199-02 do SPED-Contribuições};

(d) Benfeitorias em imóveis de terceiros (Códigos 101-02 e 199-02 do SPED-Contribuições}

(e) despesas relacionadas a atividades financeiras (SERASA, SPC, Serviço de Atendimento ao Cliente - "SAC" e despesas com telefonia, como "telefone

comunicação de dados LP") {classificadas no código 101-03 do SPED-Contribuições)

(f) taxas de administração de cartão de crédito/débito, bem como despesas incorridas pela Requerente para prestação de serviços financeiros aos seus clientes {classificadas no código 101-13 do SPED-Contribuições)

(g) Encargos de depreciação de máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado {códigos 101-09 e 101-10 do SPED-Contribuições)

(h) Glosa de despesas pré-operacionais relacionadas à aquisição de bens do ativo imobilizado e benfeitorias

(i) Despesas com condomínio de imóveis utilizados para instalação de lojas da Requerente (classificadas no código 101-03 do SPED-Contribuições).

A Delegacia de Julgamento não acatou os argumentos da impugnante, entendendo que nenhum dos itens glosados contestados poderia ser gerador de crédito por expressa previsão legal ou se enquadrar no conceito de insumo, resultante do cruzamento dos artigos 3ºs das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 com os artigos 8º e 66, respectivamente, das Instruções Normativas SRF nºs 404/2004 e 247/2002.

Cientificada dessa decisão em 22/05/2017, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 20/06/2017, com as seguintes alegações e pedidos:

#### **VI. CONCLUSÃO E PEDIDO**

240. Diante de todo o exposto, pode-se concluir que o v. Acórdão recorrido deve ser reformado, de modo que os créditos de PIS e COFINS apurados pela Recorrente sejam prontamente restabelecidos, considerando que a glosa efetuada pela Fiscalização foi pautada em interpretação restritiva e incongruente com os preceitos constitucionais e legais que regem a matéria. Sobre o assunto, afere-se que:

(i) preliminarmente, o Auto de Infração é nulo, por cerceamento do direito de defesa da Recorrente, já que não se pode aferir qual o critério para as glosas parciais (de determinadas rubricas, como por exemplo edificações e benfeitorias), tampouco para o cálculo do montante do crédito considerado como validado;

(ii) no mérito, contrariamente ao que sustenta o v. Acórdão recorrido, o conceito de insumo deve ser interpretado de forma ampla, de modo a contemplar a totalidade dos dispêndios essenciais para o processo produtivo da empresa (seu empreendimento operacional), do qual resulta a geração de sua receita e faturamento. Os custos e despesas glosados, em sua totalidade, são essenciais no contexto da atividade operacional da Recorrente;

(...)

(v) a partir da correta interpretação do conceito de insumo, deve ser reconhecida a possibilidade de crédito em relação às despesas com propaganda e marketing (classificadas no código 101-02, 101-13 e 199-02 do SPED-Contribuições); frete, incluindo despesas com combustível e manutenção da frota (classificadas no código 101-03 e 101-13 do SPED-Contribuições); despesas com materiais necessários para o provimento das lojas da Recorrente (tais como cabides, adesivos, banners, etiquetas, catálogos, adesivos, lâmpadas etc.) (classificadas no código 101-02 e 199-02 do SPED-Contribuições); despesas relacionadas ao reparo e manutenção de lojas e seus equipamentos (classificadas no código 101-02 e 101-13 do SPED-Contribuições); despesas com contratação de empresas para a prestação de serviços de atendimento temporário (classificadas no código 101-03 e 101-13 do SPED-Contribuições); despesas relacionadas a atividades financeiras (SERASA, SPC, Serviço de Atendimento ao Cliente — “SAC” e despesas com telefonia, como “telefone comunicação de dados LP”) (classificadas no código 101-03 do SPED-Contribuições); taxas e comissões pagas a empresas administradoras de cartão de crédito/debito, bem como despesas incorridas pela Recorrente para prestação de

serviços financeiros aos seus clientes, através da parceria com a Midway (classificadas no código 101-13 do SPED-Contribuições);

(vi) especificamente com relação ao frete interno (gastos com frota própria e de terceiros), além dos argumentos relacionados ao conceito de insumo, há que se considerar que tais gastos correspondem a efetivo custo de aquisição de bens para revenda, devendo ser permitido o creditamento com base no artigo 30, inciso 1, das Leis 10.637/02 e 10.833/03;

(vi) caso se desconsidere a possibilidade de creditamento especificamente em relação às taxas de administração de cartão, o que se admite para argumentar, nesse caso haveria que se considerar o valor das respectivas taxas como receitas de terceiros (administradoras de cartões) e não da Recorrente, excluindo-se, dessa forma, o valor correspondente a tais receitas da base tributável do Auto de Infração;

(vii) assim como para os insumos, a análise de possibilidade de créditos sobre bens do ativo imobilizado deve ser examinada de forma ampla, de modo a contemplar não apenas os bens utilizados na atividade industrial e de prestação de serviços, mas também na atividade comercial;

(viii) para a glosa de despesas de determinadas edificações e benfeitorias, caso seja desconsiderada essa natureza (o que se admite apenas para fins de argumentação, já que constituem efetivas edificações e benfeitorias), estas devem ser consideradas como ativos imobilizados (p.ex. equipamentos de segurança, equipamentos de informática, quadros expositores e araras fixas), reconhecendo-se a possibilidade do creditamento sob essa rubrica;

(ix) as despesas pré-operacionais relacionadas à aquisição de máquinas, ativos e equipamentos, além de edificações e benfeitorias, são ativadas (e não “despesadas”), nos termos da legislação fiscal aplicável (RIR/99), de modo que, assim como o ativo, os respectivos encargos são amortizáveis e podem gerar créditos de PIS e COFINS, razão pela qual a glosa é improcedente neste particular;

(x) no que diz respeito às despesas com condomínio, estas devem ser consideradas como acessório do principal aluguel, cujo creditamento deve ser autorizada com base em disposição expressa de lei (artigo 3º, IV, das Leis 10.637/02 e 10.833/03. Para hipótese de imóveis próprios, o crédito deve ser igualmente permitido, seja por uma questão lógica e de isonomia (não há razão para privilegiar despesas de imóveis alugados em detrimento de imóveis próprios), seja com base no conceito de insumo (cuja interpretação ampla se presta justamente a afastar tais distorções); e

(xi) por fim, deve ser reconhecida a ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de mora. Nesse particular, considerando que a Selic foi instituída para fins de atualização dos valores de principal, é claramente ilegal a sua exigência sobre o valor da multa, conforme jurisprudência desse CARF.

241. Portanto, a Recorrente requer seja julgado INTEGRALMENTE PROCEDENTE o presente Recurso Voluntário, para o fim de que seja totalmente cancelada a exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração em tela, com o consequente arquivamento do presente processo administrativo.

242. Ademais, em observância ao princípio da verdade material, a Recorrente protesta ainda pela juntada oportuna de quaisquer documentos aptos a demonstrar a realidade fática dos autos, acaso necessários.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

### **Preliminar de nulidade do auto de infração**

A recorrente suscita a nulidade do auto de infração por cerceamento do seu direito de defesa em face da ausência de especificação dos critérios adotados para a validação de parte dos créditos e glosas do restante.

No entanto, a motivação para as glosas, relativamente ao não enquadramento no conceito de insumos ou a não subsunção ao dispositivo que prevê o direito ao crédito, bem como a metodologia para a apuração da base de cálculo das contribuições, foram devidamente especificados no extenso e detalhado Relatório Fiscal e nas tabelas e demonstrativos ali mencionados.

Com relação especificamente às edificações e benfeitorias, por exemplo, não houve qualquer falha que restringiria o direito de defesa da recorrente, eis que, ao contrário do alegado, foi descrito o critério para a glosa de parte dessas despesas e a metodologia de cálculo do crédito admitido, como se denota no Relatório Fiscal (itens 7.3.4, 7.3.5, 10.5.17 a 10.5.19, e 10.5.24 a 10.5.29). Em resumo, relativamente às despesas operacionais (mas não as despesas pré-operacionais) relacionadas às benfeitorias, os créditos foram admitidos em grande parte<sup>1</sup>, como consta no item 7.3.4 do Relatório Fiscal, vez que "não há restrições quanto ao tipo de atividade da empresa, ou seja, podem ser descontados créditos de edificações e benfeitorias em imóveis tanto da empresa ou de terceiros, contanto que sejam utilizados nas atividades da mesma". Contudo, diante da impossibilidade de aplicação parágrafo 14 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, tais valores foram recalculados à taxa de amortização de 10% ao ano em face do tempo de vida útil das benfeitorias.

Assim, rejeita-se a preliminar de nulidade do auto de infração por ausente o cerceamento do direito de defesa alegado.

### **Créditos de PIS e Cofins sobre insumos**

Como se sabe, em reiteradas decisões, este CARF já vinha afastando o conceito restrito de insumos dado pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004. Até então, esta Relatora, vinha adotando o entendimento de que seria cabível o desconto de créditos de PIS/Cofins relativos a bens e serviços utilizados como insumos que fossem pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, considerando como parâmetro o custo de produção, conforme delineado no Voto do Ilustre Conselheiro Antonio Carlos Atulim no Acórdão nº 3403-002.816, de 27 de fevereiro de 2014, naquilo que não fosse conflitante com as restrições ao creditamento dispostas nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Ocorre que, recentemente o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (2010/02091150), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu no sentido de que o conceito de insumo deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou relevância para o processo produtivo da contribuinte, bem como que há ilegalidade no conceito de insumo previsto nas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

---

<sup>1</sup> Dentro desta rubrica, apenas não foram validados alguns bens que a Fiscalização não considerou como "benfeitorias em imóveis de terceiros", embora o contribuinte os tivesse classificado como tal, entre os quais veículos, móveis, equipamentos de segurança, equipamentos de informática, quadros expositores e araras.

Não obstante 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<sup>2</sup>, 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,<sup>3</sup> c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência. Não estaria em consonância com os princípios da

<sup>2</sup> Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterà também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

<sup>3</sup> LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III -(VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4o A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5o As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6o - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7o Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

razoabilidade e da eficiência da Administração Pública, o CARF decidir de forma mais favorável a Fazenda Nacional do que pode a própria Receita Federal, a qual, inclusive, pode rever atos já praticados com o entendimento anteriormente vigente.

No mais, o conceito de insumo delimitado no REsp nº 1.221.170/PR (2010/02091150) não diverge muito do entendimento que já vinha sendo adotado predominantemente neste CARF sobre a matéria, a qual reclama há muito tempo uniformização na jurisprudência em homenagem à segurança jurídica, razões pelas quais curvo-me desde já ao entendimento do STJ veiculado no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (2010/02091150), cuja ementa consta abaixo:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E 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 realtivos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Nesse mesmo sentido, no Acórdão nº 9303-007.512 – 3ª Turma, de 17 de outubro de 2018, sob a relatoria do Conselheiro Demes Brito, a Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu por acatar o conceito abstrato de insumo delimitado pelo REsp nº 1.221.170/PR.

Os critérios da essencialidade e relevância que serão adotados por esta Relatora no presente processo são aqueles delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa, conforme observação que constou na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF:

35. O STJ, seguindo o voto da Ministra Regina Helena Costa adotou a posição intermediária quanto ao conceito de insumo, ao adotar os critérios de relevância e essencialidade – também adotadas no CARF – e afastando o conceito de insumo da

legislação do IPI e IRPJ. De acordo com o voto da Ministra Regina Helena estabeleceu-se o critério de relevância – mais abrangente que o de pertinência adotado pelo Ministro Mauro Campbell Marques. Os Ministros Mauro Campbell Marques e Napoleão Nunes Maia Filho realinharam os seus votos para acompanhar Ministra Regina Helena Costa.

(...)

**Observação 1.** Observa-se que o STJ adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância. Vale destacar que **os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.**

**Por outro lado, o critério de 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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”**

Vale aqui também fazer as ressalvas efetuadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, transcritas abaixo, no sentido de que foi estabelecido no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR somente um conceito abstrato de insumo, cabendo ao julgador ou aplicador da norma avaliar, em cada caso concreto, se o insumo em questão enquadra-se ou não nesse conceito, 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:

60. Por fim, é importante mencionar que, embora não esteja tão claro no Acórdão[4], constando apenas no Voto da Ministra Assusete Magalhães, não devem ser enquadradas como insumo as despesas cujo creditamento é, de forma expressa, vedado por lei. **Ressalvam-se, pois, do entendimento firmado pelo STJ, as vedações e limitações de creditamento previstas em lei.**

61. Destaca-se, nesse ponto, excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães: *“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos. Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”*

62. Dessa forma, verifica-se que as despesas que possuem regras específicas contidas nas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, as quais impedem o creditamento de PIS/COFINS, não devem ser abrangidas pelo conceito de insumo, mesmo que, eventualmente, utilizando-se os critérios de essencialidade e relevância ao objeto social do contribuinte, pudesse ser defendida sua importância para o

processo produtivo. Deve prevalecer o disposto na própria legislação, que impõe vedação e limite ao creditamento.

63. Imperioso salientar que a leitura açodada do Acórdão não pode levar à conclusão de que tais vedações poderiam ser ignoradas, ampliando-se, além dos limites legais, o conceito de insumo, a pretexto de serem adotados os critérios aludidos no precedente do STJ. Tal pretensão, além de contrariar frontalmente a legislação, não estaria abarcada pela extensão do julgado.

(...)

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

(...)

Para o presente processo, considerando-se o critério intermediário de insumo delimitado pelo STJ no referido REsp, afasta-se desde já o critério mais restritivo adotado pela fiscalização autuante com base nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, bem como aquele proposto pela recorrente, correspondente aos custos e despesas operacionais utilizados na legislação do Imposto de Renda.

### **Atividades desenvolvidas pela empresa**

Consta no art. 3º do Estatuto Social da recorrente, a seguinte delimitação para o seu objeto social:

Art. 3º - A Companhia tem como objeto; a) comercialização em geral, (...), bem como quaisquer outros que completem as suas linhas de lojas especializadas e de departamentos; b) representação comercial de outras empresas; c) importação e exportação de produtos de qualquer espécie; d) criação e fabricação, por meios próprios ou sob encomenda, de artigos de sua linha de comercialização; e) prestação de serviços de qualquer natureza, inclusive de correspondente de instituições financeiras e demais instituições integrantes do Sistema Financeiro Nacional; f) atividades de telemarketing e teleatendimento, englobando cobrança e consultoria às operações com cartões de crédito e débito; e g) organização e administração dos direitos e obrigações de natureza financeira referentes às operações com cartões de crédito e débito de qualquer espécie.

Apurou a fiscalização autuante que, em relação ao faturamento, a atividade preponderante da recorrente é a comercialização de mercadorias, vez que 99,9% da receita bruta apurada para o ano de 2012 era proveniente das receitas de vendas de mercadorias, sendo apenas 0,1% da receita bruta decorrente da venda de serviços. Como esclarecido no Relatório Fiscal, basicamente, a empresa "compra mercadorias no mercado interno (inclusive da Zona Franca de Manaus) e no exterior para revendê-las em suas lojas".

Com relação à atividade secundária de prestação de serviços pela recorrente consta no Relatório Fiscal que:

6.4. Com relação à prestação de serviços efetuada pela empresa, esta corresponde em grande parte a atividades também vinculadas à venda de mercadorias, caracterizando-se pela intermediação de campanhas de marketing de fornecedores de suas lojas e principalmente pela atividade de prestação de serviços para a empresa Midway S/A – Crédito, Financiamento e Investimento – CNPJ: 09.464.032/0001-12 (empresa financeira do grupo a que pertence o contribuinte).

6.5. A Midway atua como financiadora das operações financeiras efetuadas com o cartão de crédito “Riachuelo” (cartão próprio utilizado nas compras na rede de lojas do contribuinte).

Os serviços que o contribuinte presta à Midway são caracterizados como atividades não financeiras, tais como recebimentos de pagamentos, emissão de novos cartões e renegociação de créditos relativos ao cartão “Riachuelo”, o qual é utilizado principalmente nas compras de mercadorias pelos clientes. Esta prestação de serviços está prevista no “item C.5” e “Anexo 1ª Fase” do convênio entre a Midway e o contribuinte, que foi apresentado à Fiscalização em 01/09/2015 (DOC013).

6.6. Verificamos que a prestação de serviços não é significativa no volume de receitas de vendas da empresa, consistindo em uma parcela ínfima do total destas vendas, além de ser uma atividade em grande parte vinculada à atividade principal de comércio varejista. A atividade principal e amplamente preponderante do contribuinte é a comercialização de mercadorias através de suas lojas de departamentos.

#### **Atividade de comercialização de mercadorias *versus* conceito de insumos**

Ao que se observa da leitura dos incisos I e II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002<sup>4</sup>, em relação à **"revenda"** de mercadorias, só há o direito ao desconto de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os próprios **"bens**

<sup>4</sup> Lei nº 10.833/2003:

Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:  
I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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

(...)

Lei nº 10.637/2002:

Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:  
I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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

(...)

**adquiridos**" para revenda (inciso I), enquanto que "**na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda**", há direito ao aproveitamento de créditos sobre todos os "**bens e serviços, utilizados como insumo**" nessas atividades (inciso II), sendo que aqui o conceito de insumo deve ser buscado no REsp nº 1.221.170/PR.

Como se denota da redação dos incisos II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, a preposição "na" que sucede a expressão "bens e serviços, utilizados como insumo" e que antecede os termos "prestação de serviços" e "produção ou fabricação" delinea o entendimento de que os bens e serviços que serão objeto de creditamento são aqueles utilizados como "insumo" nessas duas atividades, seja lá qual for o conceito de insumo a ser adotado pelo intérprete.

De outra parte, nesse dispositivo legal (incisos II), a referência a "bens ou produtos destinados a venda" na segunda atividade geradora de crédito ("produção ou fabricação") está a dizer que o creditamento diz respeito ao processo produtivo do bem ou produto "destinado a venda", ou seja, ao processo produtivo do qual resultarão os bens ou produtos a serem vendidos, e não à atividade posterior de vendas.

Contudo, considerando os critérios definidos pela Ministra Regina Helena Costa em seu voto no REsp nº 1.221.170/PR, em especial, o da relevância - mais abrangente do que o critério da pertinência -, não se pode descartar por completo a hipótese excepcional de uma despesa posterior ao processo produtivo vir a ser também considerada insumo:

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

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

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

Ainda que caiba, dentro do conceito de insumos, a discussão casuística acerca de algumas despesas posteriores ao processo produtivo, na mera comercialização de mercadorias que não foram produzidas ou fabricadas pela contribuinte, atividade preponderante da ora recorrente, somente há o direito ao creditamento sobre os próprios 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.

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. Trata-se da prerrogativa do legislador ordinário de conferir tratamento privilegiado a determinados segmentos que seriam merecedores dentro do contexto econômico e social do País. Não se deve olvidar que cabe ao agente administrativo aplicar a lei tal como promulgada, sem estender seus efeitos para hipóteses nela não previstas.

Nesse sentido já decidi este CARF em face da própria contribuinte no Acórdão nº 3403-003.306, de 14 de outubro de 2014, mediante voto vencedor do Conselheiro Rosaldo Trevisan, proferido nos seguintes termos:

(...)

A divergência em relação ao voto do relator toma lugar quando, a partir do conceito de insumo adotado pela turma (mais estreito que o derivado da legislação do IRPJ, entretanto mais alargado que o previsto na legislação do IPI), conclui que:

***A atividade econômica geradora de receitas, base de cálculo das Contribuições ao PIS e a COFINS no regime não cumulativo, não se resume à industrialização, como ocorre com o ultrapassado Imposto sobre Produtos Industrializados, de onde surgiu o conceito de insumo na legislação brasileira, mas sim a todo o tipo de exercício, que compreende a venda de bens, seja no atacado ou no varejo, a prestação de toda a sorte de serviços e a realização de outras atividades (...)***

Em face da Súmula CARF nº 2, não pode se distanciar o julgador dos comandos legais que disciplinam a matéria, os artigos 3º, II das Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003, que permitem créditos em relação a:

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

A mera leitura do dispositivo [artigos 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003] torna inequívoco que só bens e serviços podem ser insumos, e que tais "bens e serviços" para serem considerados insumos, devem ser utilizados: (a) na prestação de serviços; ou (b) na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou à prestação de serviços. Trabalha, assim, o texto legal, indubitavelmente, com duas categorias: "produção/fabricação" e "prestação de serviços".

Assim, não se pode conceber o alargamento vislumbrado no excerto transcrito do voto do relator, que acrescenta a estas outras categorias, carentes de previsão legal.

E sustentar que a lei restringiu indevidamente a não-cumulatividade constitucionalmente assegurada no § 12 do artigo 195 é atentar contra o próprio teor de tal dispositivo constitucional, que remete a disciplina à "lei". Ademais, esbarra-se novamente no teor da já citada Súmula CARF nº 2, que impede seja um texto legal vigente considerado inconstitucional por este tribunal administrativo.

Acrescente-se que o fato de as mesmas Leis nº 10.637/2002 e no 10.833/2003 contemplarem a revenda em inciso diverso (art. 3º, I) não permite concluir que também no inciso II se estaria a tratar da atividade de revenda, considerando-a ao lado ou até dentro da "produção/fabricação" ou "prestação de serviços". Seria novamente um alargamento carente de fundamento legal.

Não se pode generalizar a conclusão de que as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 permitem créditos apenas ao setor industrial ou de prestação de serviços (créditos estes que deveriam ser estendidos aos demais setores por isonomia ou analogia, independente da existência de lei que o autorizasse). Ambas as leis (no 10.637/2002 e no 10.833/2003) tratam de créditos também a outros setores. Mas não o fazem especificamente nos incisos II dos arts. 3º, que, como aqui já detalhado, versam restritivamente sobre "produção/fabricação" e "prestação de serviços".

Deve-se destacar ainda, antes de analisar as rubricas em espécie com créditos rechaçados pelo fisco, que soaria absolutamente irrazoável que a lista de incisos com as hipóteses ensejadoras de crédito dos arts. 3º das Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003 fosse meramente exemplificativa (podendo haver créditos sobre hipóteses ali não arroladas, desde que ausentes também da lista proibitiva dos §§ 2º dos arts. 3º). Isso equivaleria, de plano, a afirmar que todas as alterações já efetuadas

(sempre por Lei) nos incisos dos arts. 3º foram inúteis, e que uma das listas (a permissiva dos incisos ou a proibitiva dos parágrafos) seria totalmente dispensável.  
(...)

Passa-se agora a analisar cada glosa especificamente contestada dentro do conceito de insumo delimitado no REsp nº 1.221.170/PR.

**(a) Despesas com propaganda e marketing (códigos 101-02 e 101-13 do SPED-Contribuições)**

Informa a recorrente que realiza despesas com propaganda e marketing na atividade comercial varejista, bem como na prestação de serviços e em outras atividades no âmbito da parceria com a *Midway*.

Como dito acima, na comercialização de mercadorias não produzidas ou fabricadas pela contribuinte não se vislumbra hipótese direito ao crédito das contribuições com base nos incisos II dos arts. 3ºs das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, razão pela qual não merece reforma a decisão recorrida nesta parte.

Com relação às despesas com propaganda e marketing realizadas para a "prestação de serviços e outras atividades no âmbito da parceria com a *Midway*", argumenta a recorrente que, como "tais atividades são realizadas nas dependências das lojas da Recorrente, que assume a totalidade dos custos e despesas necessários a essa atividade, inclusive a publicidade, os gastos correspondentes devem ser considerados como insumos também no âmbito dessas atividades".

No entanto, a recorrente não especificou em qual modalidade de serviços que presta a terceiros que utilizaria os serviços de propaganda e marketing como insumo. Como se sabe, incumbiria à recorrente apresentar os elementos modificativos ou extintivos para a glosa mantida pela decisão recorrida.

Ademais, com relação ao convênio celebrado com a *Midway* para exploração conjunta do negócio relativo aos Cartões, o contrato que consta nas fls. 905/922 também nada menciona acerca de despesas de propaganda e marketing incorridas no âmbito do referido convênio.

Dessa forma, diante da inexistência nos autos de elementos que comprovem a essencialidade ou a relevância dos serviços de propaganda e marketing nos serviços que a recorrente presta a terceiros, não há como reformar a decisão recorrida neste ponto.

Assim, devem ser mantidas as glosas com propaganda e marketing.

**(b) Despesas com frete, incluindo as despesas com combustível e manutenção da frota (código 101-03 e 101-13 do SPED-Contribuições)**

Sustenta a recorrente que seria incontestável que os dispêndios com frete são indispensáveis ao empreendimento operacional e econômico que lhe gera receita. Argumenta que, no caso de transporte realizado por frota própria, o valor do frete compreende os dispêndios com desgaste de peças dos veículos, manutenção, combustíveis, dentre outros; e, no caso de frota contratada, o valor do frete compreende o valor contratado para a prestação dos serviços (e, em determinados casos, também gastos com combustível e manutenção).

A recorrente entende que fundamento para o creditamento estaria nos incisos I dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, "tendo em vista que as despesas com frete (incluindo combustível e manutenção da frota) compreendem custo da mercadoria

revendida", mas poderiam ainda ser "subsidiariamente consideradas como insumo da atividade-fim da Recorrente (uma vez que imprescindíveis ao desenvolvimento das referidas atividades)".

Conforme se observa nos itens 10.3.6 e 10.7.6 do Relatório Fiscal<sup>5</sup>, os créditos relativos ao frete sobre compras de mercadorias foram todos validados pela fiscalização, razão pela qual incabível a reversão das glosas de frete remanescentes com fundamento nos incisos I dos arts. 3º das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002, dispositivos que abrigam o desconto de créditos relativamente aos bens adquiridos para posterior revenda e o frete nas suas aquisições quando seu custo, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição do bem. As glosas ora sob discussão não são relativas ao transporte na compra de mercadorias.

Embora haja construção jurisprudencial no CARF<sup>6</sup> no sentido de admitir o desconto de créditos relativos ao frete em algumas hipóteses específicas, na situação retratada

---

<sup>5</sup> Relatório Fiscal:

10.3.6. A Fiscalização analisou estas despesas, validando as bases de cálculo de créditos relativas a despesas de energia elétrica, aluguéis de prédios, aluguéis de máquinas e equipamentos e fretes sobre compras, e glosando as bases de cálculo de aluguéis e fretes que não atenderam às condições previstas na legislação com base na descrição do serviço, na conta analítica contábil debitada/creditada e no participante/fornecedor. O valor total validado foi de R\$ 168.810.957,14, e as bases de cálculo foram corretamente identificadas na coluna "Código do Crédito" da Tabela 2 do DOC043.

(...)

10.7.6. A Fiscalização analisou estes custos e despesas, validando as bases de cálculo de créditos relativas a custos de bens para revenda e a despesas de energia elétrica, de aluguéis de prédios, de aluguéis de máquinas e equipamentos e de fretes sobre compras que atenderam às condições previstas na legislação. O valor total validado foi de R\$ 94.546.918,38, e as bases de cálculo foram corretamente identificadas na coluna "Código do Crédito" da Tabela 4 do DOC043.

<sup>6</sup> Acórdão nº 3402-002.662 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 24 de fevereiro de 2015

Relator: Alexandre Kern

(...)

Em se tratando de serviço de transporte, as leis de regência permitem o creditamento tomado sobre 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, e no caso de serviço de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, cfe. inc. IX. A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, isso em razão de o valor do serviço integrar o valor de aquisição de tal bem, passando então a compor a base de cálculo do crédito decorrente da aquisição de bem para revenda ou para utilização como insumo. Há ainda uma quarta hipótese, defendida na jurisprudência deste Colegiado, decorrente do conceito de insumo que se adota, no caso de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

O transporte de produto acabado isso é, depois de concluído o processo produtivo – não se enquadra em qualquer dessas hipóteses permissivas. Se do ponto de vista logístico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda, juridicamente, não.

Esse entendimento está plasmado, por exemplo, no voto condutor do Acórdão nº 3403001.556, Rel. Cons. Marcos Tranchesi Ortiz, unânime, sessão de 25 de abril de 2012:

“Porque na sistemática da nãoacumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX; (b) se associado à compra de matérias-primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.

pela recorrente, de frete ou gastos de transporte de produtos para revenda, fora do contexto da prestação de serviços ou da produção de bens, não se cogita de creditamento a título de insumo.

Também não socorrem a recorrente os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03, eis que não comprovado, que se trataria de legítima hipótese de frete na operação de venda ou revenda entre o estabelecimento da recorrente e da adquirente.

O transporte de produtos entre os estabelecimentos da recorrente ou até determinado ponto para posterior revenda, que não se refere ao próprio transporte do produto revendido para o estabelecimento adquirente, não se enquadra em qualquer dessas hipóteses permissivas de creditamento. Nesse sentido, já foi decidido no Acórdão nº 3403-001.556, Rel. Cons. Marcos Tranches Ortiz, unânime, sessão de 25 de abril de 2012. Eventuais despesas com transporte ou frete anteriores ao frete na operação de revenda, que o viabiliza, podem ser caracterizadas como despesas com vendas, para as quais não há previsão legal de creditamento.

Com relação às despesas com combustível e manutenção da frota, como já mencionado, também não há possibilidade de creditamento das contribuições como insumos na atividade comercial varejista.

Assim, devem ser mantidas as glosas de despesas de transporte (frete, combustível e manutenção) deste tópico.

**(c) Despesas gerais com materiais e serviços necessários para o provimento e manutenção das lojas da Recorrente e desenvolvimento regular de suas atividades (códigos 101-02, 101-13 e 199-02 do SPED Contribuições)**

Informa a recorrente as despesas glosadas neste tópico seriam relacionadas a:

(i) materiais utilizados nas lojas (cabides, adesivos, aviamentos, banners, etiquetas, lâmpadas, catálogos, informativos de sinalização, material de higiene e materiais relacionados);

(ii) contratação de empresas para a prestação de serviços de atendimento temporário, bem como serviços de limpeza e segurança (no que estão embutidas despesas com refeição e vale-transporte);

(iii) reparo e manutenção de lojas e seus equipamentos (ar condicionado, elevador, escada rolante, outras instalações e materiais necessários para tais reparos e manutenções);

(iv) despesas diversas, relacionadas à aquisição, aluguel e ao reparo de hardwares e softwares, dentre outras.

Argumenta que, se o Acórdão recorrido admite a “essencialidade” dos referidos produtos para a consecução da atividade-fim da Recorrente, não haveria como sustentar que tais despesas não compreendem insumos passíveis de creditamento de PIS e Cofins.

No entanto, como já alertado neste Voto, a atividade comercial varejista não foi contemplada pelo direito ao creditamento como insumo com fundamento nos incisos II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002. Ainda que se pudesse ultrapassar esta primeira barreira, também o conceito de insumo adotado neste Voto, delimitado pela Ministra Regina Helena Costa em seu voto no REsp nº 1.221.170/PR, não abrigaria as referidas despesas, vez

---

De seu turno, o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte somente do ponto de vista logístico ou geográfico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda. Juridicamente falando não o é e, a meu ver, não se enquadra dentre as hipóteses legais em que o creditamento é concedido.”

que os critérios da essencialidade e da relevância dizem respeito ao processo produtivo ou à execução do serviço, mas não à atividade de vendas.

A decisão recorrida há de ser mantida também nesta parte.

**(d) Benfeitorias em imóveis de terceiros (Códigos 101-02 e 199-02 do SPED-Contribuições)**

Relativamente a este tópico, a recorrente aduziu exatamente as mesmas razões já apresentadas na impugnação, que já foram bem rechaçadas pela decisão recorrida, a qual deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos, abaixo transcritos:

Apesar de constar em um tópico da impugnação o título “Benfeitorias em imóveis de terceiros”, questiona o impugnante, neste ponto, que foram glosados os créditos relativos a móveis e equipamentos, tais como: veículos, móveis, equipamentos de segurança, equipamentos de informática, quadros expositores e araras.

Em relação às glosas de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, cabe esclarecer somente geram crédito quando utilizados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços. Assim, os referidos bens vinculados às atividades de venda, revenda, administração, etc, não dão direito ao crédito.

Consideram-se benfeitorias as construções, ampliações, obras novas e outros melhoramentos que aumentem o valor econômico do bem imóvel. Somente devem ser incluídos na contabilidade da empresa a título de benfeitorias em imóveis de terceiros, os gastos com construções e instalações que se incorporem ao imóvel arrendado e se revertam ao proprietário do imóvel ao final da locação.

Observa-se que o contribuinte inclui itens que não se enquadram no conceito de gastos com edificações ou benfeitorias, tais como: veículos, móveis, equipamentos de segurança, equipamentos de informática, quadros expositores e araras.

Assim, verificada a inclusão indevida de itens a título de benfeitorias, devem ser mantidos os créditos tributários lançados em decorrência da glosa efetuada pela autoridade fiscal neste item.

Quanto aos créditos apurados em relação as edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros a Lei autoriza expressamente o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, entretanto, o impugnante apurou os créditos segundo o parágrafo 14 do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que assim dispõe:

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

*§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (incluído pela Lei 10865, de 2004)*

Como se vê, esta opção do cálculo do crédito somente se aplica em relação à **aquisição de máquinas e equipamentos** destinados ao ativo imobilizado, não havendo qualquer previsão a respeito de benfeitorias em prédios de terceiros.

Portanto, correto o procedimento adotado pela fiscalização, recalculando os créditos sobre os encargos de amortização a uma taxa de 10% ao ano, com base na informação do próprio contribuinte sobre a vida útil das benfeitorias.

**(e) despesas relacionadas a atividades financeiras (SERASA, SPC, Serviço de Atendimento ao Cliente – “SAC” e despesas com telefonia, como “telefone comunicação de dados LP”) (classificadas no código 101-03 do SPED Contribuições)**

A decisão recorrida manteve tais glosas sob o fundamento de que seriam referentes ao custo geral da empresa, não se enquadrando no conceito de insumo adotado por aquele órgão.

De outra parte, alega a recorrente que:

175. No caso da Recorrente, além do comércio varejista, são prestados variados serviços de natureza financeira, dentre os quais podemos destacar a concessão de linhas de crédito, operações com cartões de crédito e débito, dentre outras. As atividades financeiras e as vendas à prazo (nas quais são embutidas receitas financeiras de juros), constituem parcela significativa do faturamento da Recorrente.

176. Para a realização dessas atividades (que constam expressamente em seu estatuto social), inclusive para a viabilização das vendas de produtos a prazo, a Recorrente realiza consultas prévias ao SERASA e ao SPC, no intuito de checar a existência de eventuais impedimentos em relação aos clientes.

177. Nota-se que tais consultas são pressupostos das concessões de crédito e da realização de vendas a prazo, atividade estas que são diretamente relacionadas ao objeto social e à geração de receita da Recorrente. Em outras palavras, sem as consultas ao SERASA e SPC, a prestação de serviços financeiros e as vendas a prazo tornam-se inviáveis.

(...)

180. Importante ressaltar que, no que tange a essas atividades específicas, o argumento adotado pela v. Acórdão recorrido não seria aplicável, já que se tratam de insumos relacionados a atividades de prestação de serviços e não de atividades puramente comerciais. Assim, se, ad argumentandum, os argumentos relacionados à impossibilidade de se tratar de maneira igual insumo para prestadores de serviços e empresas comerciais forem desconsiderados, pelo menos a parcela relacionada às despesas tratadas nesse tópico deve ser afastada.

181. Como já mencionado no presente Recurso Voluntário, dentre as atividades financeiras desempenhadas pela Recorrente constam aquelas relacionadas a telemarketing e teleatendimento, que compreendem as atividades de cobrança e consultoria às operações com cartão de crédito. Vale transcrever, a propósito, trecho do Estatuto Social da Recorrente nesse sentido:

(...)

Em que pese a possibilidade de, em tese, alguns desses itens integrarem o conceito de insumo da prestação de serviços de natureza financeira, telemarketing ou teleatendimento, na hipótese específica dos autos, não há qualquer comprovação de que tais despesas seriam desvinculadas da atividade preponderante da recorrente no comércio varejista, ou seja, não seriam destinadas apenas a viabilização das vendas aos seus clientes. A recorrente não logrou êxito em demonstrar sequer que se trataria de efetivo um serviço prestado: a quem seria prestado e como se daria a sua prestação e remuneração. O fato de haver previsão no seu objeto social, por si só, não é hábil a comprovar que a recorrente prestou tal serviço no ano de 2012.

Ainda que assim não fosse, os autos também careceriam da devida segregação das despesas aplicadas pela recorrente na atividade comercial, para a qual não se concede o crédito como insumo, daquelas destinadas à prestação de serviços financeiros, de telemarketing e de teleatendimento, não se olvidando que apenas 0,1% da receita bruta da empresa apurada para o ano de 2012 foi relativa à venda de serviços em geral.

Assim, diante da não apresentação, a cargo da recorrente, de elementos de fato e de direito hábeis para reverter as glosas em contraposição à decisão recorrida, essa deve ser mantida.

**(f) taxas de administração de cartão de crédito/débito, bem como despesas incorridas pela Recorrente para prestação de serviços financeiros aos seus clientes (classificadas no código 101-13 do SPED-Contribuições)**

Alega a recorrente que as despesas incorridas com o pagamento das taxas cobradas pelas administradoras de cartões de crédito e débito configuram verdadeiros insumos, ou seja, os serviços prestados pelas operadoras de cartões são essenciais à viabilização das atividades de comercialização das mercadorias e produtos aos consumidores, estando diretamente relacionados à geração de receitas tributáveis pelo PIS e pela COFINS e à atividade-fim dessa sociedade. No entanto, como já repisado neste Voto, não cabe o creditamento de insumos relativamente à atividade de comercialização de mercadorias.

Acrescenta a recorrente que parte dessas despesas seriam insumos na prestação de serviços no âmbito da parceria firmada com a Midway, mas não descreve qual seria o serviço específico no qual seriam aplicadas tais despesas, restando esta Relatora impossibilitada de analisar eventual essencialidade ou relevância ao serviço que recorrente presta a terceiro.

Dessa forma, deve ser mantida a glosa sobre taxas de administração de cartão de crédito/débito

**(g) Encargos de depreciação de máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado (códigos 101-09 e 101-10 do SPED-Contribuições)**

Aduz a recorrente que seria indiscutível a essencialidade desses produtos para o desenvolvimento regular das atividades empresariais e para a manutenção da fonte de geradora de receitas da Recorrente, inclusive, a Fiscalização reconhece no Relatório Fiscal que tais bens “são sem dúvida necessários à atividade de revenda”.

No entanto, além de os encargos de depreciação não serem passíveis de creditamento como insumo (incisos II dos arts. 3º das referidas Leis), eis que o correspondente crédito é previsto em outro inciso; não caberia o desconto de créditos, como dito, em relação à atividade de comércio de mercadorias.

Melhor sorte não assiste à recorrente quanto à incidência dos incisos VI e §1º, III dos artigos 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, os quais preveem o desconto de créditos para os encargos de depreciação somente para as "máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços" [grifei], mas não para a atividade de revenda da recorrente.

Dessa forma, descabe reverter a glosa dos encargos de depreciação.

**(h) Glosa de despesas pré-operacionais relacionadas à aquisição de bens do ativo imobilizado e benfeitorias**

Com fundamento no art. 325 do RIR/99, que dispõe sobre a possibilidade de amortização de despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais, entende a recorrente que teria direito ao respectivo crédito sobre as despesas pré-operacionais relativas à aquisição de bens do ativo imobilizado e benfeitorias.

Nos incisos VI e VII c/c o §1º, III do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, está previsto o creditamento das contribuições sobre os encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado (inciso VI) e de edificações em imóveis próprios ou de terceiros (inciso VII), nos seguintes termos:

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

(...)

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

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

(...)

§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

(...)

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

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Embora, na hipótese do inciso VI, haja a restrição à utilização dos bens do ativo imobilizado nas atividades de produção de outros bens, locação ou prestação de serviços a terceiros; e, na situação do inciso VII, haja a limitação de que as edificações ou benfeitorias sejam realizadas em "imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa"; não se verifica qualquer restrição temporal nesses incisos quanto à aquisição ou realização desses itens, se antes ou depois da empresa começar a operar. A única restrição temporal que se observa é no §1º, III do dispositivo, no sentido de que os encargos de depreciação e amortização dos bens sejam incorridos no mês de apuração; questão sobre a qual a fiscalização não apontou qualquer discordância em relação ao procedimento adotado pela contribuinte.

Ademais, não se poderia alegar que o bem do ativo imobilizado deveria ser imediatamente após a aquisição destinado às atividades específicas mencionadas no inciso VI, vez que, não raras vezes, pode ocorrer um período de instalação e testes antes do seu efetivo funcionamento; nem tampouco poder-se-ia sustentar a imediata necessidade de utilização das edificações e benfeitorias, as quais podem levar um determinado tempo para ser concluídas e utilizadas na forma prevista. É certo que tais itens (incisos VI e VII) podem ser adquiridos ou realizados e, só depois de algum tempo, começarem efetivamente a operar dentro do funcionamento normal da empresa.

No mais, a depreciação de um bem inicia-se somente quando ele está disponível para uso, ou seja, quando está em condição de funcionamento na finalidade para a qual foi adquirido; bem como a amortização de despesas pré-operacionais começa com o início de operação da empresa (art. 325, §1º, I do RIR/99<sup>7</sup>). Portanto, no momento em que as

<sup>7</sup> Capital e Despesas Amortizáveis

despesas de depreciação e amortização são incorridas, os itens mencionados nos incisos VI e VII do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 já estão operando na finalidade para os quais foram adquiridos/realizados.

Dessa forma, o que se depreende dos incisos VI e VII do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 é que as expressões "para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços" (inciso VI) e "utilizados nas atividades da empresa" (VII) dizem respeito apenas à finalidade do bem adquirido ou da edificação ou benfeitoria realizadas, ou seja, essas expressões não têm o condão de impor a restrição temporal de utilização imediata de tais itens nas atividades para as quais foram previstos.

Assim, entendo que não há qualquer restrição prévia à tomada de créditos sobre os encargos de depreciação e amortização quando os bens sejam adquiridos ou as edificações e benfeitorias sejam realizadas anteriormente ao início da atividade empresarial, desde que atendidos aos demais requisitos previstos em lei, em especial, que os encargos de depreciação e amortização sejam incorridos no mês de apuração das contribuições.

No caso específico da ora recorrente, no entanto, pela mesma razão da manutenção da glosa no tópico anterior "(g)", a recorrente não pode descontar créditos das despesas pré-operacionais dos encargos de depreciação ou amortização sobre a aquisição de bens do ativo imobilizado, vez que não demonstrada a finalidade dos itens do ativo imobilizado para locação a terceiros, produção de bens ou prestação de serviços. Assim, mantém-se a glosa de despesas pré-operacionais sobre a depreciação/amortização de bens do ativo imobilizado.

De outro lado, relativamente às edificações e às benfeitorias, como não há a restrição da atividade da empresa para o creditamento, conforme interpretou a própria autoridade fiscal<sup>8</sup>, inclusive porque há previsão de amortização de bens e direitos relacionados à comercialização de bens e serviços (art. 324, §4º do RIR/99<sup>9</sup>), e neste Voto se afastou a

---

Art.325. Poderão ser amortizados:

I-o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58):

(...)

d) custos das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor;

(...)

II - os custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração, tais como:

a) as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, §3º, alínea "a");

(...)

§1º A amortização terá início (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, §3º):

I - no caso da alínea "a" do inciso II, a partir do início das operações;

(...)

<sup>8</sup> Relatório Fiscal:

7.3.4. Com relação ao inciso VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa; observamos que não há restrições quanto ao tipo de atividade da empresa, ou seja, podem ser descontados créditos de edificações e benfeitorias em imóveis tanto da empresa ou de terceiros, contanto que sejam utilizados nas atividades da mesma. A Fiscalização constatou que o contribuinte realiza várias benfeitorias nos imóveis alugados para instalação de suas lojas de departamentos.

<sup>9</sup> Art.324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, §1º).

restrição colocada pela fiscalização ao creditamento de despesas pré-operacionais, devem ser revertidas tais glosas.

Dessa forma, neste tópico, devem ser parcialmente revertidas as glosas sobre despesas pré-operacionais relacionadas à amortização sobre benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, devendo o crédito admitido ser calculado sob a mesma metodologia utilizada pelo autuante para os créditos relativos às despesas operacionais de mesma natureza (em face do tempo de vida útil das benfeitorias).

**(i) Despesas com condomínio de imóveis utilizados para instalação de lojas da Recorrente (classificadas no código 101-03 do SPED-Contribuições).**

Entende a recorrente que, como a legislação autoriza o aproveitamento de créditos de PIS e de COFINS sobre os “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa” (art. 3º, inciso IV, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03), e, no seu caso, o valor do condomínio integra contratualmente o valor do aluguel (como é de praxe em alugueis comerciais), a totalidade do valor deveria ser considerada como aluguel (art. 25 da Lei de Locações) e ser passível de creditamento das contribuições. Argumenta que tal entendimento decorre também de todo o encadeamento lógico-jurídico do exame conjunto das Leis 10.637/02 e 10.833/03, além da Lei de Locação e dos precedentes sobre a matéria. Esclarece que as despesas de condomínio são relativas aos imóveis alugados para instalação das lojas da Recorrente.

No entanto, se aluguel e condomínio são despesas de natureza diferentes, não há que se falar, para o creditamento das despesas de condomínio, de aplicação do inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, que só prevê o desconto de créditos em relação às despesas de “aluguéis de prédios”. Segundo se depreende da lições de Carlos Maximiliano, a norma legal há de ser aplicada e interpretada sem se acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas. A enumeração de hipóteses específicas que autorizam o desconto de créditos das contribuições no art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 são regras de exceção que não comportam a interpretação extensiva.<sup>10</sup>

Não há relação de acessoriedade entre alugueis e encargos de condomínio, os quais possuem causa diferente e independente. O aluguel é devido pelo uso e gozo de unidade individual e o condomínio pela fruição de espaço e utilidades de uso comum entre os moradores do mesmo local. O fato de a recorrente ser obrigada ao pagamento das despesas de condomínio juntamente com o aluguel, não o torna acessório deste.

Também por falta de previsão legal não prospera o pedido da recorrente para creditamento relativos às despesas de IPTU em imóveis próprios, vez que não se trata de bem ou serviço para eventual enquadramento no conceito de insumo (incisos II dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03).

---

§1º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, §2º).

§2º Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste Decreto (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, §5º).

(...)

§4º Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

<sup>10</sup> STJ - REsp: 853086 RS 2006/0138015-7, Relator: Ministra DENISE ARRUDA, Data de Julgamento: 25/11/2008, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: <!-- DTPB: 20090212<br> --> DJe 12/02/2009.

---

Assim devem ser mantidas as glosas relativas às despesas de condomínio de imóveis alugados utilizados para instalação de lojas da Recorrente, bem como as despesas de IPTU em imóveis próprios.

Por fim, requer a recorrente o afastamento da incidência de juros sobre a multa de ofício, o que não poderá ser acolhido em face dos enunciados das Súmulas CARF abaixo, de aplicação obrigatória pelos seus membros:

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

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar do lançamento a parcela decorrente da reversão parcial das glosas relativas às despesas pré-operacionais de amortização sobre benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, calculada sob a mesma metodologia utilizada pela fiscalização para os créditos relativos às despesas operacionais sobre benfeitorias.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula