



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720013/2022-76
ACÓRDÃO	3102-002.734 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ARCOS DOURADOS COMERCIO DE ALIMENTOS SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR, pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

NÃO-CUMULATIVIDADE. UNIFORMES. EXIGÊNCIA ÓRGÃO REGULAMENTADOR. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os gastos com uniformes, em observância à exigência de órgão regulamentador, atendem ao requisito da relevância e, por conseguinte, geram direito à apropriação de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE TRANSPORTE E GUARDA DE VALORES. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com serviços de transporte e guarda de valores não dão direito à apropriação de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, por ausência de previsão legal.

NÃO-CUMULATIVIDADE. TAXAS E COMISSÕES. ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

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 Cofins, por ausência de previsão legal. apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por ausência de previsão legal.

NÃO-CUMULATIVIDADE. PUBLICIDADE E PROPAGANDA. GASTOS QUE ANTECEDEM O ENCERRAMENTO DO PROCESSO PRODUTIVO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para aproveitamento de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos a gastos com publicidade e propaganda, que correspondem a despesas operacionais com vendas da pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. IPTU E TAXAS CONDOMINIAIS. ASSUMIDOS PELO LOCATÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Taxas de condomínio e IPTU não se confundem com aluguéis, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita alterar a natureza jurídica desses itens para conceder desconto de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar o processo da seguinte forma: i) por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, no sentido de reverter as glosas relativas aos gastos com uniformes e roupas; ii) por maioria, para manter as glosas relativas aos gastos com IPTU e taxas condominiais. Vencido o conselheiro Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues (relator); iii) por voto de qualidade, para manter as glosas sobre comissões e taxas pagas às administradoras de cartão de crédito e as glosas relativas aos gastos com publicidade e propaganda. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Zicarelli

Rodrigues, Keli Campos de Lima e Joana Maria de Oliveira Guimarães. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues – Relator

(documento assinado digitalmente)

Luiz Carlos de Barros Pereira – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fabio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Luiz Carlos de Barros Pereira, Keli Campos de Lima (substituto[a] integral), Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Karoline Marchiori de Assis.

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09:

Trata o presente processo de Autuação lavrada contra o sujeito passivo acima qualificado, para constituição de crédito tributário relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social apuradas nas competências de 01/2017 a 12/2017, no valor total de R\$ 94.938.549,89 (composto pelo valor principal da contribuição, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 01/2022), assim discriminada:

(...)

Anexo aos Autos de Infração, encontram-se a DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL, o DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO, o DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DETALHADO e o DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA.

Parte integrante do lançamento, encontra-se o Relatório Fiscal (fls. 226-249), a seguir sintetizado.

Segundo relatado, o objetivo principal do procedimento fiscal foi a verificação da correta adequação fática/legal das deduções de créditos efetuados na apuração do valor devido das contribuições sociais para o PIS e a COFINS. Que assim, através da apreciação da possibilidade de dedução dos créditos em cotejo com o objeto social da empresa, no desenvolvimento de sua atividade mediante seu processo produtivo e/ou prestação de serviços, foram avaliadas as diversas situações encontradas.

Que durante o procedimento de verificação da aderência das deduções à atividade da empresa, foram apurados gastos com alguns bens e serviços que, no entendimento da fiscalização, não atendem aos preceitos legais estabelecidos, a partir da análise da sua natureza. Os créditos foram informados resumidamente no Blocos M105 e explicitados nos blocos A170, C170/190 e F100 e, também, objeto de esclarecimentos prestados pelo contribuinte.

Foram glosados bens e serviços, separados em “Grupos”, de acordo com o fato gerador principal envolvido, e que, segundo interpretação da fiscalização, não estão de acordo com o previsto nos critérios do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

- GRUPO 1. AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMO

1a) “Gastos com Uniformes e Roupas”

Trata-se de gastos com aquisição de uniformes e roupas utilizadas pelos empregados para atendimento ao público e para a área operacional das lojas da rede.

- GRUPO 2. AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO

2a) “Serviços de Transporte e Guarda de Valores”

Trata-se de gastos realizados com a contratação de prestação de serviços de transporte e guarda de valores por empresas especializadas no segmento (“carros-forte”). Relata que esse tipo de serviço contratado não se enquadra nos requisitos de essencialidade ou relevância que caracterizam os insumos.

2b) “Comissões e Taxas de Cartões”

Trata-se de despesas com comissões de transferências eletrônicas de fundos (TEF) e de crédito, que são as comissões em valor percentual cobradas pelas instituições credenciadoras sobre o valor da venda efetuada com o cartão de débito ou de crédito.

2c) “Propaganda e Publicidade”

Trata-se de despesas com várias modalidades de serviços de propaganda, publicidade e marketing, englobadas sobre a rubrica “Propaganda”, contratadas pelo contribuinte para divulgação de suas lojas e seus produtos nos mais variados veículos de comunicação: TV, rádio, cinema, jornais/revistas, folhetos impressos, outdoors, internet e outros, não se enquadrando como insumo.

Entre janeiro e outubro de 2017, o contribuinte declarou os valores de uma forma englobada, através da rubrica genérica “Propaganda”. Já a partir de novembro, foram lançados valores por suas várias subcontas (TV ABERTA MÍDIA, CINEMA MÍDIA, RÁDIO MÍDIA, MÍDIA IMPRESSA, OUTDOOR MÍDIA, DIGITAL PRODUÇÃO, MATERIAL DE RESTAURANTE PRODUÇÃO, COMISSÃO AGÊNCIA REGIONAL MARKETING, TAXA RONALD MCDONALD, PESQUISA

QUALITATIVA, PESQUISA QUANTITATIVA, VÁRIAS PRODUÇÕES, REUNIÕES E EVENTOS, RELACIONAMENTO COM JORNALISTAS, TAXAS AGÊNCIAS, ...) de acordo com a natureza da despesa, e compatíveis com as contas contábeis lançadas na ECD.

- GRUPO 3. OUTRAS DESPESAS CREDITADAS

3a) “Gastos com IPTU”

Trata-se de gastos com pagamento de IPTU de imóveis locados. Que a despesa com IPTU de imóvel alugado não se confunde com o aluguel em si, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita o desconto do crédito correspondente.

3b) “Despesas com Condomínios”

Trata-se de despesas com pagamento de taxas condominiais de imóveis locados. Que a despesa com taxas condominiais de imóveis alugados não se confunde com o aluguel em si, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita o desconto do crédito correspondente.

Para fins da lavratura dos Autos de Infração, a fiscalização considerou as informações constantes da EFD-Contribuições, da ECF, do Sped-ECD, planilhas com detalhamento das bases e dos créditos para a apuração do PIS e da COFINS e esclarecimentos prestados pela empresa em resposta aos termos de intimação apresentados.

Da Impugnação

O contribuinte obteve ciência do lançamento em 11/01/2022 e apresentou impugnação em 09/02/2022, cujo teor é resumido a seguir.

Inicialmente a impugnante apresenta um breve relato dos fatos. Na sequência, faz uma análise evolutiva sobre o conceito de insumo, concluindo que as despesas, questionadas pela fiscalização, são essenciais e relevantes, possuindo assim o direito à apropriação dos créditos de PIS/COFINS sobre esses gastos.

l) “Gastos com Uniformes e Roupas”

Entende que é clara a essencialidade das despesas com uniformes e roupas dos seus funcionários, independentemente do seu posto de trabalho no estabelecimento que comercializa refeições, visto que há regulamentação específica da ANVISA determinando, de forma obrigatória, a utilização de indumentária (uniformes) pelos empregados. Cita o Regulamento Técnico de Boas Práticas para Serviços de Alimentação, consolidado através da Resolução RDC nº 216/2004, que dispõe o seguinte:

“4.2.7. Os funcionários responsáveis pela atividade de higienização das instalações sanitárias devem utilizar uniformes apropriados e diferenciados daqueles utilizados na manipulação de alimentos.”

“4.6.3. Os manipuladores devem ter asseio pessoal, apresentando-se com uniformes compatíveis à atividade, conservados e limpos. Os uniformes devem ser trocados, no mínimo, diariamente e usados exclusivamente nas dependências internas do estabelecimento. As roupas e os objetos pessoais devem ser guardados em local específico e reservado para esse fim.”

“4.6.6. Os manipuladores devem usar cabelos presos e protegidos por redes, toucas ou outro acessório apropriado para esse fim, não sendo permitido o uso de barba. As unhas devem estar curtas e sem esmalte ou base. Durante a manipulação, devem ser retirados todos os objetos de adorno pessoal e a maquiagem.” (Grifo no original)

Destaca ainda que o fornecimento de uniformes e roupas aos seus funcionários decorre de obrigação trabalhista, prevista em convenção. Que os funcionários possuem funções muitas vezes rotativas, levando-os a circular por todas as áreas do estabelecimento, inclusive onde há o preparo de refeições. Que por essa razão, devem estar vestidos com roupas apropriadas para que seja garantida a integridade dos alimentos e do próprio funcionário, visto que o preparo das refeições envolve o manuseio de equipamentos em altas temperaturas.

Cita Acórdãos do CARF.

II) “Gastos com Serviços de Transporte e Guarda de Valores”

Segundo a impugnante, essas despesas são relevantes para a sua atividade econômica.

Que a contratação de terceiros para contenção de furtos e roubos evita prejuízos financeiros significativos, especialmente diante dos altos índices de criminalidade verificados em todo o território nacional e do fato dos seus estabelecimentos receberem parcela significativa dos seus pagamentos em dinheiro.

E que caso seja feito o teste de subtração, em linha com o racional utilizado pelos Ministros do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, a ausência desse serviço aumentaria significativamente os índices de roubo de valores em espécie que são coletados pelos restaurantes da impugnante. Os roubos, por sua vez, aumentariam o custo operacional da empresa e, conseqüentemente, o preço das refeições comercializadas, visto que esse custo é repassado ao consumidor. Esse aumento de preço resultaria, ao final, na redução das vendas e na queda da receita tributável auferida pela impugnante.

Cita Acórdãos do CARF.

III) “Gastos com Comissões e Taxas Pagas a Administradoras de Cartão de Crédito

Segundo a impugnante, esses serviços são absolutamente necessários ao desempenho da atividade, na medida em que a sua falta comprometeria de

forma substancial o ingresso de receita, haja vista a essencialidade, na atualidade, de qualquer pessoa jurídica atuante no ramo do comércio receber pagamentos por cartão de crédito e débito.

Que em relação à loja virtual (McDelivery), a questão é ainda mais sensível. Alega que ficaria efetivamente impossibilitada de receber pagamentos, na medida em que o cartão de crédito ou débito é o método regular para a realização de compras pela Internet. Diz outras formas de pagamento, como boletos bancários e serviços de pagamento digital (PayPal, por exemplo) são excepcionais e a sua adoção implica igualmente o pagamento de taxas pela utilização dos seus sistemas.

Cita Acórdão do CARF.

IV) “Gastos com Propaganda e Publicidade”

Segundo a impugnante, no seu ramo de atividade as despesas com marketing, publicidade e propaganda podem ser classificadas como essenciais ou relevantes para fins de tomada de crédito. Isso porque, o investimento na divulgação de sua marca, por meio de publicidade e propaganda (marketing), aumenta a sua visibilidade e impactam no mercado consumidor, estando, portanto, relacionado com a geração de receita.

Que em decorrência de obrigação contratual com a McDonald’s Latin America LLC, as despesas com publicidade e propaganda (marketing) são essenciais para a sua atividade econômica, pois, caso não reserve 5% da receita bruta auferida para investimento em marketing, estará impedida de explorar os restaurantes sob a marca McDonald’s e de exercer a sua função de franqueadora master no Brasil.

V) Gastos com IPTU e Condomínio

Segundo a impugnante, o artigo 3º, inciso IV, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, prevê a possibilidade de apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre os dispêndios com aluguéis de prédios pagos a pessoas jurídicas. Que a legislação somente permite de forma expressa o crédito sobre despesas com aluguéis, sendo omissa quanto às demais contraprestações tradicionalmente existentes em um contrato de aluguel, tais como o IPTU e condomínio.

Que, entretanto, sendo o IPTU e o condomínio contraprestações determinadas em contrato, tendo como causa a manutenção da posse direta do imóvel, essas despesas devem ser consideradas como parte do valor do aluguel pago em benefício de pessoa jurídica, gerando o direito ao crédito de PIS e de COFINS.

Que a própria Receita Federal já reconheceu expressamente que os valores de IPTU integram a remuneração do locador, conforme Solução de Consulta nº 148, de 2010, como também o STJ no REsp 232117/SP.

Cita também, Acórdãos do CARF.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09, por meio do Acórdão nº 109-014.434, de 27 de outubro de 2022, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO PARA CREDITAMENTO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da 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 pela contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do REsp. nº 1.221.170/PR, não contemplando todo e qualquer custo ou despesas operacionais.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. UNIFORME. IMPOSSIBILIDADE.

Os uniformes fornecidos aos empregados, para serem considerados insumos, devem atender os requisitos previstos na legislação, para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep.

CRÉDITO. TRANSPORTE DE VALORES.

O custo de serviço de transporte de valores contratado por pessoa jurídica, desvinculado da produção de bens destinados à venda e/ou prestação de serviços, não gera direito a crédito nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO OU DÉBITO. DESPESAS OPERACIONAIS COM VENDAS.

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, por ausência de previsão legal.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. GASTOS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. DESPESAS OPERACIONAIS COM VENDAS.

Inexiste previsão legal para aproveitamento de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos a gastos com publicidade e propaganda, que correspondem a despesas operacionais com vendas da pessoa jurídica.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. IPTU. TAXA DE CONDOMÍNIO. IMPOSSIBILIDADE.

Taxas de condomínio e IPTU não se confundem com aluguéis, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita alterar a natureza jurídica

desses itens para conceder desconto de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO PARA CREDITAMENTO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da 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 pela contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do REsp. nº 1.221.170/PR, não contemplando todo e qualquer custo ou despesas operacionais.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. UNIFORME. IMPOSSIBILIDADE.

Os uniformes fornecidos aos empregados, para serem considerados insumos, devem atender os requisitos previstos na legislação, para fins de apuração de créditos da Contribuição para o Cofins.

CRÉDITO. EMPRESA COMERCIAL. TRANSPORTE DE VALORES.

O custo de serviço de transporte de valores contratado por pessoa jurídica, desvinculado da produção de bens destinados à venda e/ou prestação de serviços, não gera direito a crédito nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO OU DÉBITO. DESPESAS OPERACIONAIS COM VENDAS.

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 a Cofins, por ausência de previsão legal.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. GASTOS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. DESPESAS OPERACIONAIS COM VENDAS.

Inexiste previsão legal para aproveitamento de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos a gastos com publicidade e propaganda, que correspondem a despesas operacionais com vendas da pessoa jurídica.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. IPTU. TAXA DE CONDOMÍNIO. IMPOSSIBILIDADE.

Taxas de condomínio e IPTU não se confundem com aluguéis, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita alterar a natureza jurídica desses itens para conceder desconto de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente Arcos Dourados Comercio de Alimentos SA, interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

1 DOS CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELA RECORRENTE

No julgamento do REsp nº 1.221.170, em sede de Recurso Repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça, além de reconhecer a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista pelas Instruções Normativas da RFB nº 247/2002 e 404/2004, fixou o entendimento de que “[...] o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da 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 pela contribuinte”.

Em breve síntese, a essencialidade consiste na imprescindibilidade do item do qual o produto ou serviço dependa, intrínseca ou fundamentalmente, de forma a configurar elemento estrutural e inseparável para o desenvolvimento da atividade econômica, ou, quando menos, que a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, com base no critério da relevância, o item pode ser considerado como insumo quando, embora não indispensável ao processo produtivo ou à prestação do serviço, integre o seu processo produtivo, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Ainda, questão bastante relevante fixada no referido julgamento, mas nem sempre observada, se refere à dimensão temporal dentro da qual devem ser reconhecidos os bens e serviços utilizados como insumos.

Pela clareza e didática, cumpre reproduzir a doutrina de Marco Aurélio Greco expressamente citada no julgamento do REsp nº 1.221.170:

De fato, serão as circunstâncias de cada atividade, de cada empreendimento e, mais, até mesmo de cada produto a ser vendido que determinarão a dimensão temporal dentro da qual reconhecer os bens e serviços utilizados como respectivos insumos. [...]

Cumpré, pois, afastar a idéia preconcebida de que só é insumo aquilo direta e imediatamente utilizado no momento final da obtenção do bem ou produto a ser vendido, como se não existisse o empreendimento nem a atividade econômica como um todo, desempenhada pelo contribuinte.

(...)

O critério a ser aplicado, portanto, apóia-se na inerência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) e o grau de relevância que apresenta para ela. Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que – vista global e unitariamente – desembocará num produto final a ser vendido.¹ (Grifamos)

Assim, não configura insumo apenas aquilo que é utilizado direta e imediatamente na prestação de serviços e/ou na produção de produtos, mas tudo aquilo que é essencial e relevante para o desempenho da atividade econômica que desembocará numa prestação de serviço ou na venda de um produto. Tal compreensão é imprescindível para análise de qualquer caso envolvendo direito creditório.

Além disto, para fins de análise do direito ao creditamento, não podemos analisar a atividade exercida pela empresa de forma teórica, focando exclusivamente naqueles itens imprescindíveis para uma atividade genericamente considerada. Pelo contrário, devemos estar atentos às peculiaridades de cada atividade específica, analisando em cada situação aquilo que cumpre com os critérios de essencialidade e relevância no caso concreto.

Por fim, cumpre ressaltar que, no voto vencedor, o Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho ainda afasta expressamente a aplicação do artigo 111 do CTN aos casos envolvendo direito creditório, ressaltando que o creditamento não consiste em benefício fiscal, de modo que não há de ser interpretado de forma literal ou restritiva.

Para afastar de vez a compreensão equivocada de que o direito creditório decorrente da não-cumulatividade configuraria benefício fiscal, cumpre reproduzir as diversas funções da não-cumulatividade, elencadas por André Mendes Moreira em seu “A não-cumulatividade dos tributos”², que demonstram que tal princípio, e a correspondente sistemática de apuração, não busca um benefício individual, pelo contrário, persegue diversos objetivos coletivos da sociedade, entre eles:

¹ Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS, in Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 34, jul./ago. 2008, p. 6

² MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 4ªed., rev. e atual., São Paulo: Noeses, 2020, pg. 120.

- (a) a translação jurídica do ônus tributário ao contribuinte de *facto*, não onerando os agentes produtivos;
- (b) a neutralidade fiscal, de modo que o número de etapas de circulação da mercadoria não influa na tributação sobre ela incidente;
- (c) o desenvolvimento da sociedade, pois a experiência mundial denota que a tributação cumulativa sobre o consumo gera pobreza, pois encarece a circulação de riquezas;
- (d) a conquista de mercados internacionais, permitindo-se a efetiva desoneração tributária dos bens e serviços exportados (impraticável no regime cumulativo de tributação);
- (e) a isonomia entre produtos nacionais e estrangeiros, pois a não-cumulatividade possibilita a cobrança, na importação, de tributo em montante idêntico ao suportado pelo produtor nacional.

Com base em tais premissas e considerando que a adoção dos critérios fixados pelo STJ demanda a análise da essencialidade e relevância do insumo ao desenvolvimento da atividade empresarial do contribuinte, pertinente trazer considerações acerca da atividade exercida pela recorrente.

Por bem descrever o objeto social da recorrente, merece transcrição o artigo 3º do seu Estatuto Social:

- a. “A exploração e operação de restaurantes na modalidade “fast food”, cafés, tortas, doces, sobremesas em geral, por sua conta ou de terceiros, ou uma combinação de ambos, inclusive por meio de franquias;
- b. O fornecimento de alimentação a consumidores em geral;
- c. A prestação de serviços profissionais e gerais relacionados a restaurantes e estabelecimentos afins e atividades para seus restaurantes;
- d. A elaboração, o comércio e a venda de produtos alimentícios em geral e de refeições, sobremesas, cafés, refrigerantes, saladas, frutas e sanduíches;
- e. A importação, exportação, fabricação, venda, comercialização e distribuição de materiais, bens, brinquedos, acessórios e produtos relacionados aos negócios acima mencionados;
- f. A locação de imóveis e salas, bem como equipamentos e veículos relacionados a escritório e restaurante;
- g. A participação em outras sociedades nacionais ou estrangeiras, como sócia ou acionista;
- h. O desempenho de todas e quaisquer atividades acessórias ou relacionadas a tal objeto, observadas as restrições legais aplicáveis; e
- i. A organização e realização de atividades educacionais, tais como treinamentos, cursos, “workshops”, palestras e seminários relacionados ao objeto social da

Companhia, incluindo, sem limitação, o comércio de produtos e a prestação de serviços educacionais correlatos, visando a capacitação dos empregados e colaboradores da Companhia e do público externo.”

Ainda, de acordo com o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas do Ministério da Economia, a atividade principal da empresa está enquadrada no CNAE 56.11.2-03 - “Lanchonetes, casas de chá, de sucos, e similares”.

Com isso em vista, passamos a analisar as glosas combatidas no Recurso Voluntário.

1.1 DOS GASTOS COM UNIFORMES E ROUPAS

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal glosou os créditos apurados pela recorrente, no período objeto da autuação, referentes aos gastos com aquisição de uniformes e roupas utilizadas pelos empregados para atendimento ao público e para a área operacional das lojas da rede. Tais valores foram lançados na conta contábil “086.060.522090.522530 Roupas”, incluindo aquisições de calças, camisas, camisetas pólo, “t-shirts”, bonés, cintos, sapatos e palmilhas, e uniformes-roupas em geral.

Segundo a fiscalização, trata-se de mera liberalidade da empresa, principalmente em relação à área de atendimento aos clientes, setor com o maior número de colaboradores, com o objetivo de uniformizar a apresentação dos empregados, de acordo com o padrão mundial da empresa, e não por alguma determinação específica do tipo de serviço prestado.

Ainda, destacou-se que *“somente em relação à área de preparação de alimentos poderia ser alegado o atendimento a alguma norma de higiene, mas o contribuinte não segrega as despesas de aquisição de uniformes por área. Assim essas despesas não representam aquisição de insumos geradores de créditos, uma vez que sua subtração do processo produtivo/prestação de serviços não obsta a execução da atividade da empresa ou implica em substancial perda de qualidade do serviço dela resultantes”*, entendimento este que foi mantido pelo v. acórdão recorrido.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que deve ser reconhecido que a utilização dos uniformes pelos seus funcionários se mostra essencial, na medida em há norma regulatória específica da ANVISA que os apresenta como padrão de segurança básico em atividades alimentícias, assim como, em razão de obrigação trabalhista prevista em convenção.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Considerando a necessidade de constante aperfeiçoamento das ações de controle sanitário na área de alimentos visando a proteção à saúde da população, a necessidade de harmonização da ação de inspeção sanitária em serviços de alimentação e a necessidade de elaboração de requisitos higiênico- sanitários gerais para serviços de alimentação aplicáveis em todo território nacional, a Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa aprovou o Regulamento Técnico de Boas Práticas para Serviços de Alimentação, através da Resolução RDC nº 216/04.

A observância obrigatória, pelos estabelecimentos que prestam serviços de alimentação, ao disposto na Resolução, fica patentemente demonstrada pelos artigos 3º e 6º da Resolução RDC nº 216/04, ora transcritos:

Art. 3º Os estabelecimentos têm o prazo de 180 (cento e oitenta) dias, a contar da data da publicação, para se adequarem ao Regulamento Técnico constante do Anexo I desta Resolução.

(...)

Art. 6º **A inobservância ou desobediência ao disposto na presente Resolução configura infração de natureza sanitária, na forma da Lei nº 6437, de 20 de agosto de 1977, sujeitando o infrator às penalidades previstas nesse diploma legal.**

(Grifamos)

No que se refere ao âmbito de aplicação, e a definição de “manipulação de alimentos” e “manipuladores de alimentos”, para efeitos do Regulamento Técnico, transcrevo os seguintes dispositivos:

1.2. Âmbito de Aplicação.

Aplica-se aos serviços de alimentação que realizam algumas das seguintes atividades: manipulação, preparação, fracionamento, armazenamento, distribuição, transporte, exposição à venda e entrega de alimentos preparados ao consumo, tais como cantinas, bufês, comissarias, confeitarias, cozinhas industriais, cozinhas institucionais, delicatêsens, lanchonetes, padarias, pastelarias, restaurantes, rotisseries e congêneres.

(...)

2.9 Manipulação de alimentos: operações efetuadas sobre a matéria-prima para obtenção e entrega ao consumo do alimento preparado, envolvendo as etapas de preparação, embalagem, armazenamento, transporte, distribuição e exposição à venda.

2.10 Manipuladores de alimentos: qualquer pessoa do serviço de alimentação que entra em contato direto ou indireto com o alimento.

Quanto à exigência de uniformes apropriados para os manipuladores de alimentos e para os funcionários responsáveis pelas atividades de higienização das instalações sanitárias, merecem referência os seguintes artigos do Regulamento Técnico:

4.2 HIGIENIZAÇÃO DE INSTALAÇÕES, EQUIPAMENTOS, MÓVEIS E UTENSÍLIOS

(...)

4.2.7 Os funcionários responsáveis pela atividade de higienização das instalações sanitárias devem utilizar uniformes apropriados e diferenciados daqueles utilizados na manipulação de alimentos.

(...)

4.6 MANIPULADORES

(...)

4.6.3 Os manipuladores devem ter asseio pessoal, apresentando-se com uniformes compatíveis à atividade, conservados e limpos. Os uniformes devem ser trocados, no mínimo, diariamente e usados exclusivamente nas dependências internas do estabelecimento. As roupas e os objetos pessoais devem ser guardados em local específico e reservado para esse fim.

(...)

4.6.6 Os manipuladores devem usar cabelos presos e protegidos por redes, toucas ou outro acessório apropriado para esse fim, não sendo permitido o uso de barba. As unhas devem estar curtas e sem esmalte ou base. Durante a manipulação, devem ser retirados todos os objetos de adorno pessoal e a maquiagem.

Conforme se verifica, além dos funcionários responsáveis pela atividade de higienização das instalações sanitárias, há exigência do órgão sanitário de que todos os manipuladores de alimentos utilizem uniformes apropriados, sendo que são considerados manipuladores de alimentos, não só aqueles que trabalham diretamente na preparação dos alimentos, mas todos aqueles que entram em contato direto ou indireto com o alimento, participando de algumas das etapas da operação efetuada sobre a matéria-prima para obtenção e entrega ao consumo do alimento preparado, que envolve as etapas de preparação, embalagem, armazenamento, transporte, distribuição e exposição à venda.

Com a devida vênia ao entendimento exarado no v. acórdão recorrido, mas tentar separar os funcionários que atuam diretamente na produção dos alimentos daqueles que atuam nas outras etapas da operação efetuada sobre a matéria-prima para obtenção e entrega ao consumo do alimento preparado, numa atividade de lanchonete ou *fast food*, é aplicar o direito de forma teórica, totalmente deslocada da realidade, sem observar as particularidades da situação em concreto.

Neste sentido, cumpre destacar que a atividade desenvolvida pela recorrente não envolve só a produção de alimentos destinados à venda, mas também a prestação de serviços de atendimento ao cliente, relacionadas com o consumo do produto em seus estabelecimentos, o que, por se tratar de serviço de alimentação, também está alcançado pelas exigências sanitárias da Anvisa.

Frise-se que há ampla interação entre os funcionários em todas as etapas, sendo inegável que todos os funcionários acabam participando direta ou indiretamente do processo produtivo, existindo uma preocupação de ordem sanitária em todos os momentos e por todo o estabelecimento.

Desta forma, resta demonstrado que a exigência sanitária de utilização de uniformes alcança todos os funcionários que atuam nas lojas da recorrente, que acabam entrando

em contato direto ou indireto com o alimento, inclusive aqueles que trabalham na área de atendimento ao cliente, que atuam na fase de finalização e entrega ao consumo do alimento preparado.

Quanto ao enquadramento de tais gastos na condição de insumos, merece referência o disposto no artigo 177 da IN RFB nº 2121/22:

Art. 177. Também se consideram insumos, os bens ou os serviços especificamente exigidos por norma legal ou infralegal para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nas hipóteses em que a exigência dos bens ou dos serviços decorrem de celebração de acordos ou convenções coletivas de trabalho.

Por pertinente, ressalto que a IN RFB 2121/22 também reconhece o caráter de insumo daqueles bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal, *ex vi*:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

[...]

II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

Assim, com expressa autorização normativa por parte da Receita Federal, deve ser reconhecido o direito ao crédito em relação aos gastos com aquisição de uniformes e roupas utilizados pelos empregados para atendimento ao público e para a área operacional das lojas da rede, por se enquadrarem na condição de insumos, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Neste sentido, cito os seguintes precedentes deste e. CARF:

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja,

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

Sendo assim, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre uniformes e vestuário, bem como materiais de higiene e limpeza, pois pertinentes e essenciais à atividade do sujeito passivo.

Ademais, os gastos com uniformes e vestuário, bem como materiais de higiene e limpeza, além de serem necessários e pertinentes à atividade do sujeito passivo, são gastos dispendidos por imposição legal - o que também converge com o próprio ato da autoridade fiscal (PN Cosit 5, de 2018).

(Processo nº 10875.000652/2005-21; Acórdão nº 9303-014.778; Relator Conselheiro Alexandre Freitas Costa; sessão de 13/03/2024)

CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI) E UNIFORMES. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização.

(Processo nº 10935.902383/2013-98; Acórdão nº 3301-008.927; Relator Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior; sessão de 25/09/2020)

INDUMENTÁRIA. LOCAÇÃO DE UNIFORMES. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO.

A indumentária na indústria de processamento de alimentos por ser necessária e essencial à atividade produtiva, bem como, pela exigência dos órgãos reguladores, insere-se no conceito de insumo nas contribuições PIS/PASEP e COFINS.

(Processo nº 13053.000029/2006-11; Acórdão nº 3301-005.132; Relator Conselheira Liziane Angelotti Meira; sessão de 25/09/2018)

Quanto à alegação da recorrente de que o direito ao crédito também deveria ser reconhecido em razão da exigência do fornecimento de uniformes e roupas aos seus funcionários decorrer de obrigação trabalhista, prevista em convenção, cumpre tecer algumas considerações.

Conforme supra transcrito, no *caput* do artigo 177 da IN RFB nº 2121/22, a Receita Federal reconhece que “[t]ambém se consideram insumos, os bens ou os serviços especificamente exigidos por norma legal ou infralegal para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades”. Por sua vez, no §1º, estabelece que “[o] disposto no *caput* não se aplica nas hipóteses em que a exigência dos bens ou dos serviços decorrem de celebração de acordos ou convenções coletivas de trabalho”.

Com a devida vênia, entendo que, ao exercer sua competência de interpretar e aplicar a legislação tributária, editando instruções normativas necessárias à sua execução, a Receita Federal andou bem ao reconhecer que os bens e serviços exigidos, por norma legal ou

infralegal, para viabilizar a mão-de-obra empregada nas atividades, devem ser considerados insumos, por outro lado, ultrapassou os limites estabelecidos em lei, inovando o ordenamento jurídico, ao excetuar as hipóteses em que a exigência decorre da celebração de acordos ou convenções coletivas de trabalho.

Ora, a partir do momento em que se reconhece o caráter de insumo aos bens e serviços exigidos, por norma legal ou infralegal, para viabilizar a mão-de-obra empregada nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços, não vislumbro qualquer fundamento legal que permita a exclusão das exigências decorrentes de acordos e convenções coletivas de trabalho.

Nos termos do artigo 611 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, a Convenção Coletiva de Trabalho configura acordo de caráter normativo, sendo que, conforme estabelece o artigo 611-A do mesmo diploma legal, a convenção coletiva e o acordo coletivo de trabalho têm prevalência sobre a lei quando, entre outros, dispuserem sobre diversas questões atinentes à relação de trabalho.

Neste sentido, assim leciona o professor Maurício Godinho Delgado:

As convenções coletivas, embora de origem privada, criam regras jurídicas (normas autônomas), isto é, preceitos gerais, abstratos e impessoais, dirigidos a normatizar situações *ad futurum*. Correspondem, conseqüentemente, à noção de lei em sentido material, traduzindo ato-regra (Duguit) ou comando abstrato. São, desse modo, do ponto de vista substantivo (ou seja, de seu conteúdo), diplomas desveladores de inquestionáveis regras jurídicas (embora existam também no seu interior cláusulas contratuais).

Somado a isto, a Constituição Federal elenca, em seu artigo 7º, inciso XXVI, o reconhecimento das convenções e acordos coletivos de trabalho como direito dos trabalhadores urbanos e rurais.

Ressalte-se que a relevância está na imposição da exigência – que deve ser observada no exercício da atividade do contribuinte – e não propriamente no instrumento jurídico que a impõe, até porque, a própria instrução normativa compreende que o conceito de insumo alcança exigências impostas tanto por norma legal quanto infralegal.

Por tais razões, entendo que os bens ou serviços especificamente exigidos por convenções e acordos coletivos de trabalho, para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, também revestem o caráter de insumo.

Ocorre que, no presente caso, o v. acórdão recorrido destacou que, compulsando os autos do processo, não encontrou anexada a “convenção trabalhista” citada pela recorrente em sua impugnação. Em seu Recurso Voluntário, a recorrente não contestou tal conclusão ou trouxe a convenção trabalhista indicada, limitando-se a repetir os mesmos argumentos. Diante disto, não há como se reconhecer o referido pleito por ausência de prova.

De qualquer forma, sendo demonstrada a exigência do órgão sanitário de utilização de uniformes por todos os funcionários que trabalham direta e indiretamente no processo produtivo da recorrente, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para o fim de reverter as glosas relativas aos gastos com uniformes e roupas.

1.2 DOS GASTOS COM SERVIÇOS DE TRANSPORTE E GUARDA DE VALORES

Neste tópico, a autoridade fiscal analisou os gastos realizados com a contratação de serviços de transporte e guarda de valores por empresas especializadas no segmento (“carros-forte”). Para fundamentar a glosa, destacou-se que os referidos gastos não se enquadram no conceito de insumo, pois são dispêndios realizados após a efetiva prestação do serviço de fornecimento de alimentos, inexistindo previsão legal que reconheça o direito creditório em tais situações.

No mesmo sentido, o v. acórdão recorrido manteve a glosa, por entender que tais gastos são alheios a qualquer setor produtivo da recorrente.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que essas despesas são relevantes para a sua atividade econômica, pois a contratação de terceiros para contenção de furtos e roubos evita prejuízos financeiros significativos. Ademais, ressalta que a essencialidade de tal despesas fica ainda mais clara diante dos altos índices de criminalidade verificados em todo o território nacional e do fato dos estabelecimentos da recorrente receberem parcela significativa dos seus pagamentos em dinheiro.

Defende que, caso seja feito o teste de subtração, em linha com o racional utilizado pelos Ministros do STJ no Caso Anhambí, a ausência desse serviço aumentaria significativamente os índices de roubo de valores em espécie que são coletados pelos seus restaurantes. Os roubos, por sua vez, aumentariam o custo operacional da empresa e, conseqüentemente, o preço das refeições comercializadas, visto que esse custo é repassado ao consumidor. Esse aumento de preço resultaria, ao final, na redução das vendas e na queda da receita tributável auferida pela recorrente.

Por fim, colaciona algumas decisões deste e. CARF, em que foram admitidas a apropriação de créditos relacionados com despesas de segurança por empresas que exercem a atividade de transporte de cargas.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

Apesar dos pertinentes argumentos levantados pela recorrente, que realmente corroboram a relevância de tais despesas para a atividade econômica exercida por ela, conforme vimos acima, ao analisar o conceito de insumo para fins de apropriação de créditos das contribuições ao PIS e da COFINS, o STJ reconheceu o direito creditório sobre tudo aquilo que é essencial e relevante para o desempenho da atividade econômica que desembocará numa prestação de serviço ou na venda de um produto.

No presente caso, apesar de relevante para a atividade econômica globalmente considerada, tais gastos se referem à atividade realizada após o encerramento do processo produtivo da recorrente, mais especificamente, ao transporte e guarda dos valores recebidos em dinheiro a título de pagamento pelos produtos comercializados.

As decisões colacionadas pela recorrente não corroboram o direito pleiteado, uma vez que reconhecem o direito ao crédito decorrente de gastos com serviços de segurança para as empresas que exercem os serviços de transporte de carga. Ou seja, no presente caso, eventuais gastos com segurança são passíveis de creditamento pela empresa que realiza o transporte dos valores para a recorrente, e não pela própria recorrente.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, no sentido de manter a glosa sobre gastos com serviços de transporte e guarda de valores.

1.3 DOS GASTOS COM COMISSÕES E TAXAS PAGAS A ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal glosou créditos apropriados sobre despesas com comissões de transferências eletrônicas de fundos (TEF) e de crédito, que são as comissões em valor percentual cobradas pelas instituições credenciadoras sobre o valor da venda efetuada com o cartão de débito ou de crédito, com base no fundamento de que “[...] *não são despesas próprias utilizadas na consecução da prestação de serviço de preparar e servir alimentos, não se enquadrando nos critérios de essencialidade ou relevância para a atividade econômica fim aqui desenvolvida. Reveste-se mais da característica de uma despesa operacional de natureza comercial / financeira do contribuinte pela disponibilização de facilidades de pagamento / crédito aos clientes na aquisição de seus produtos*”.

No mesmo sentido, o v. acórdão recorrido manifestou o entendimento de que “[e]mbora não se desconheça que as taxas cobradas pelas empresas administradoras de cartões de débito e crédito correspondem a gastos imprescindíveis para o desenvolvimento da atividade da empresa, 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)”.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente destaca que, para se utilizar da rede de pagamentos feitos através de cartão de crédito e débito, tanto para vendas realizadas em lojas físicas quanto através da loja virtual (McDelivery), paga taxas às administradoras, que correspondem a um percentual sobre os valores transacionados. Segundo alega, tais serviços são absolutamente necessários ao desempenho da sua atividade, na medida em que a sua falta comprometeria de forma substancial o ingresso de receita, haja vista a essencialidade, na atualidade, de qualquer pessoa jurídica atuante no ramo do comércio receber pagamentos por cartão de crédito e débito.

No que se refere à loja virtual (McDelivery), ressalta que, sem o pagamento de tais serviços, ficaria efetivamente impossibilitada de receber pagamentos, na medida em que o cartão de crédito ou débito é o método regular para a realização de compras pela Internet. Outras formas de pagamento, como boletos bancários e serviços de pagamento digital (PayPal, por exemplo) são excepcionais e a sua adoção implica igualmente o pagamento de taxas pela utilização dos seus sistemas.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Com a devida vênia, entendo novamente que a autoridade fiscal e o v. acórdão recorrido aplicaram o direito de forma deslocada da realidade, sem observar as particularidades da situação em concreto. Ora, as atividades desenvolvidas por lanchonetes e restaurantes não se limitam à produção de alimentos destinados à venda, envolvendo também a prestação de serviços relacionados ao consumo do produto em seu estabelecimento, ou de entrega em casa.

Em tais situações, me parece inegável que a utilização da rede de pagamentos feitos através de cartão de crédito e débito configura insumo por se tratar de despesa relevante (e, em algumas situações, até mesmo, essencial) para a prestação de serviço efetuada pela recorrente. É totalmente indispensável, atualmente, que qualquer restaurante ou lanchonete que pretenda fornecer refeições para consumo no próprio estabelecimento ou entrega em casa, disponha de sistemas de pagamento por cartão de crédito ou débito, sendo incontestável que, sem o referido dispêndio, o serviço resta quase que integralmente obstado.

Não se desconhece a jurisprudência contrária ao direito creditório relacionado às taxas pagas às administradoras de cartão de crédito (na maioria das vezes analisando créditos apropriados por empresas comerciais), mas é certo que a análise do atendimento aos critérios da essencialidade e relevância deve ser realizada casuisticamente, sendo que, no presente caso, entendo estar plenamente comprovada a condição de insumo para desenvolvimento da atividade econômica exercida pela recorrente.

Em sentido análogo, merece transcrição excerto do acórdão nº 3201-003.073, de relatoria da i. Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que assim analisou o direito à apropriação de créditos da não-cumulatividade em relação às taxas pagas às administradoras de cartão de crédito num determinado caso concreto:

[...] foi solicitada diligência para que restassem definidos os exatos objetos dos contratos cuja despesa respectiva foi glosada sob argumento de se tratar de despesa geral da empresa.

A Resposta do Contribuinte foi apresentada nos seguintes termos:

(...)

Em resposta ao presente quesito, a Requerente informa que as despesas relativas ao Grupo 10 referem-se às taxas incorridas para a disponibilização do meio de pagamento de cartões de crédito em bilheterias próprias localizadas nas suas casas de espetáculos (e.g. Teatro Abril, Citibank Hall, entre outros),

pontos de venda vantajosos (e.g. pontos localizados em livrarias e megastores situadas, em geral, em grandes shopping centers) e, sobretudo, no seu endereço eletrônico (sítio eletrônico da “ticketsforfun”).

Sem a disponibilização destes meios de pagamento, o volume de vendas de ingressos seria consideravelmente inferior ao que é, razão pela qual se trata de verdadeiro insumo essencial para esta atividade de venda de tickets, conforme será detalhado abaixo.

Justificativa

(...)

Ante todo o exposto, considerando-se que a “comercialização de ingressos” é parte integrante do estatuto social da Requerente (cf. art. 3º, alínea c) e que os cartões de crédito enquanto meio de pagamento respondem pela maioria das vendas realizadas – quase 80% nas vendas em bilheteria próprias e pontos de venda vantajosos e 97,52% no comércio digital – é inequívoco que se trata de uma despesa, não apenas necessária, como (um insumo) essencial para a consecução desta atividade econômica sem a qual ela certamente poderia se revelar inviável ou, quando menos, seria sensivelmente prejudicada.

Assim, diante dos esclarecimentos e documentos apresentados, reputo que tais despesas correspondem efetivamente a serviços utilizados como insumos na prestação de serviços pela Contribuinte, devendo ser canceladas as glosas respectivas.

Vejam que a disponibilização de meios de pagamento é imprescindível para a consecução da atividade exercida pela recorrente, tanto no que se refere ao fornecimento de produtos para consumo em seu estabelecimento, quanto no fornecimento de produtos via *internet*, razão pela qual entendo ter restado demonstrado o direito aos créditos apropriados, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para o fim de reverter as glosas com comissões e taxas pagas às administradoras de cartão de crédito.

1.4 DOS GASTOS COM PROPAGANDA E PUBLICIDADE

Neste tópico, a autoridade fiscal analisou despesas com várias modalidades de serviços de propaganda, publicidade e marketing, englobadas sobre a rubrica “Propaganda”, contratadas pelo contribuinte para divulgação de suas lojas e seus produtos nos mais variados veículos de comunicação: TV, rádio, cinema, jornais/revistas, folhetos impressos, outdoors, internet e outros.

Apesar de reconhecer que “[t]anto a publicidade quanto a propaganda têm o objetivo de tornar público informações sobre produtos e serviços com fins comerciais, utilizando-se de técnicas de comunicação com o propósito de condicionar tais atos à venda dos produtos e

serviços divulgados” e que “[a]lém de estimular a compra, visa dar maior identidade aos produtos e serviços da empresa”, a autoridade fiscal manifestou o entendimento de que “despesas de publicidade e propaganda não são despesas próprias utilizadas na consecução da prestação de serviço de preparar e servir alimentos, não se enquadrando nos critérios de essencialidade ou relevância para a atividade econômica fim aqui desenvolvida”.

Ainda, destacou que as despesas com publicidade e propaganda “[...] efetivamente contribuem para a geração de maiores receitas para o contribuinte, mas a prestação de serviços pode se dar normalmente sem essas atividades, como fazem, em maior ou menor grau, outras redes concorrentes, atraindo consumidores também por outros fatores (produtos, qualidade de atendimento, preço e outros)”, entendimento este que foi mantido pelo v. acórdão recorrido.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que o investimento na divulgação de sua marca, por meio de publicidade e propaganda, aumenta a sua visibilidade e impacta no mercado consumidor, estando, portanto, relacionado com a sua geração de receita.

Ressalta que o seu sucesso, como amplamente reconhecido no mercado, decorre principalmente dos investimentos em marketing. Desprovida dessas despesas, dificilmente, conseguiria posicionar sua marca de forma a gerar, ano após ano, crescimento na participação de mercado e liderança no setor de *fast food*. Nesse sentido, caso as despesas com marketing fossem suprimidas, é certo que consequências não desejadas serão verificadas (inclusive a curto prazo), tais como a diminuição do poder de concorrência com outras empresas que atuam no mesmo ramo; da importância e notoriedade dos produtos no mercado e dificuldade na divulgação de novos produtos; do número de clientes, de vendas e lucratividade da empresa e, conseqüentemente; da receita tributável pelas contribuições ao PIS e à COFINS. Tais dispêndios, portanto, são elementos que contribuem decisivamente para a obtenção do resultado operacional dessa sociedade.

Ainda, destaca que, para exercer a atividade de franquia, possui Contrato de Franquia Master (fls. 314/413) com a empresa estrangeira McDonald’s Latin America LLC, sendo que, como decorrência do referido contrato, incorre, regularmente, em despesas de marketing, sendo obrigatório o investimento de pelo menos 5% do valor total das vendas brutas de todos os restaurantes franqueados no Brasil com marketing, conforme a cláusula 6.6 (página 65) do 2º Termo Aditivo e Consolidação do Contrato de Franquia Master, sob pena de rescisão contratual decorrente do descumprimento das suas obrigações.

Diante dessa obrigação contratual, entende restar claro que as despesas com publicidade e programa (marketing) são essenciais para sua atividade econômica, pois, caso não reserve 5% da receita bruta auferida para investimento em marketing, estará impedida de explorar os restaurantes sob a marca McDonald’s e de exercer a sua função de franqueadora master no Brasil.

É o que passo a apreciar.

Conforme se extrai da Lei nº 4.680/65, que dispõe sobre o exercício da profissão de publicitário e de agenciador de propaganda, compreende-se por propaganda qualquer forma remunerada de difusão de ideias, mercadorias ou serviços, por parte de um anunciante identificado (art. 5º). Tal atividade é exercida por agências de propaganda que, através de especialistas, estuda, concebe, executa e distribui propaganda aos veículos de divulgação, por ordem e conta de clientes anunciantes, com o objetivo de promover a venda de produtos e serviços, difundir ideias ou informar o público a respeito de organizações ou instituições colocadas a serviço desse mesmo público (art. 3º).

Normalmente, os créditos relacionados aos gastos com publicidade e propaganda são glosados em âmbito administrativo com base na compreensão de que tais dispêndios ocorrem após o encerramento do processo produtivo, fazendo parte apenas da etapa comercial, subsequente à produção.

Em breve síntese, avalia-se que uma empresa desenvolve determinado produto, fabrica-o e, posteriormente, investe em publicidade e propaganda para realizar a sua venda. Assim, uma vez que as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 só admitem a apropriação de créditos sobre bens e serviços utilizados como insumos na produção do bem ou produto destinado à venda, tal gasto não estaria contemplado pela hipótese legal.

Ocorre que, nem todas as atividades se realizam com base nesta cronologia, sendo certo que a condição de insumo tem que ser avaliada em cada situação concreta. Isto porque, como bem analisa Elidie Palma Bifano, “[...] a publicidade não é fenômeno que se associa apenas ao processo de venda pós-produção, podendo haver hipóteses em que ela, a venda, é determinante do início do processo produtivo, como são os casos [...] em que a publicidade antecede a feitura do bem ou a prestação do serviço”³.

Isto se revela com cada vez mais frequência na atual economia digital, em que os serviços de publicidade e propaganda são essenciais para atingir o consumidor e só, posteriormente, à contratação do serviço ou à aquisição do produto, que se dá a efetiva prestação do serviço ou o encerramento do processo produtivo.

Analisemos uma situação cotidiana em que, por meio de uma plataforma de anúncios, o consumidor recebe um anúncio de um determinado produto da recorrente, e, a partir deste anúncio (que muitas vezes vem vinculado a alguma promoção ou desconto), decide realizar a compra de um dos lanches.

É inegável que o processo produtivo da recorrente já se iniciou com a aquisição dos insumos para elaboração dos lanches, assim como, o estabelecimento está preparado para receber os pedidos e finalizar a produção do lanche. Ocorre que o processo produtivo só se

³ BIFANO, Elidie Palma. *Despesa de publicidade é relevante ou essencial para fins de PIS e Cofins?* Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-mar-30/consultor-tributario-despesa-publicidade-relevante-ou-essencial-fins-piscofins/> Acesso em 10/08/2024.

encerra após a venda do produto, tanto na compra *online* quanto na venda direta no estabelecimento. Ou seja, os gastos com publicidade e propaganda são determinantes para a continuidade do processo produtivo. Sem a aquisição prévia do produto (ou seja, sem o atingimento do consumidor pela propaganda), o processo produtivo não se encerra.

E, como vimos, não configura insumo apenas aquilo que é utilizado direta e imediatamente na prestação de serviços e/ou na fabricação de produtos, mas tudo aquilo que é essencial e relevante para o desempenho da atividade econômica que desembocará numa prestação de serviço ou na venda de um produto, o que, a meu ver, alcança os serviços de publicidade e propaganda no presente caso.

Pela clareza e lucidez ao analisar a possibilidade de apropriação de créditos decorrentes de gastos com publicidade e propaganda em certas atividades, cito novamente a doutrina de Elidie Palma Bifano:

[...] existe a afirmativa de que as despesas com publicidade e propaganda não constituem "elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado" da empresa que poderia continuar suas atividades sem tais despesas. Ora, certamente que os argumentos aqui aportados contrariam a realidade econômica que hoje se vive e que já foram por nós comentados, integralmente presentes no caso concreto. Após a decisão do STJ impõe-se concluir que os gastos suscetíveis de creditamento são aqueles essenciais e relevantes para a atividade econômica do contribuinte. Ancorar o conceito de insumo apenas a item vinculado, diretamente, à produção de bem ou serviço é voltar-se a uma economia que atuava apenas com tangíveis, desconhecendo os produtos que se servem do mundo digital e que, inclusive, podem inverter o tradicional desenrolar da cadeia produtiva, como se demonstrou. Seguir associando, por meios indiretos, as contribuições ao PIS e à Cofins ao vetusto Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que por sua vez substituiu o Imposto sobre Consumo, é negar as mudanças que o tempo trouxe, é desconhecer a realidade dos fatos, sem maiores justificativas.

[...]

Em suma, a forma pela qual certos negócios se concretizam obriga o contribuinte a incorrer, antes de qualquer outra atividade, em gastos sem os quais não lhe seria permitido cumprir com seu objetivo social representados, principalmente, pela contratação de serviços de propaganda. Nesses casos, a publicidade desempenha função essencial no cumprimento de sua atividade-fim, observada a estratégia de negócios desenhada, dessa forma estando o contribuinte autorizado a descontar os gastos incorridos com tais serviços na determinação do quantum de contribuições a recolher.⁴ (Grifamos)

⁴ Idem.

Ora, os serviços de publicidade e propaganda atuam no processo produtivo estimulando a compra e dando maior identidade aos produtos da empresa. O fortalecimento da marca ou do produto é de extrema relevância para o processo produtivo, que culminará, no presente caso, não na fabricação de um hambúrguer, mas na fabricação de um hambúrguer do McDonald's.

Ademais, a recorrente bem aponta uma particularidade na sua atividade, que envolve a exploração e operação de restaurantes na modalidade “fast food”, inclusive por meio de franquias, na qual há exigência de investimento mínimo em marketing, para que possa explorar os restaurantes sob a marca McDonald's e exercer a sua função de franqueadora master no Brasil, o que reforça o caráter de essencialidade do referido dispêndio para a atividade econômica desenvolvida.

Isto porque, caso a recorrente não reserve 5% da receita bruta auferida para investimento em marketing, estará impedida de explorar os restaurantes sob a marca McDonald's e de exercer a sua função de franqueadora master no Brasil, o que torna, a meu ver, incontestável a imprescindibilidade de tal despesa para o desenvolvimento da sua atividade econômica.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para reverter as glosas relativas aos gastos com publicidade e propaganda.

1.5 DOS GASTOS COM IPTU E CONDOMÍNIO

Neste tópico, a autoridade fiscal glosou os créditos apropriados sobre gastos com pagamento de IPTU e taxas condominiais de imóveis locados. Em breve síntese, entendeu-se que tais dispêndios, ainda que relacionados, não se confundem com o aluguel em si, inexistindo, por conseguinte, autorização legal para apropriação de créditos sobre tais gastos.

No mesmo sentido, o v. acórdão recorrido destacou que o artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não se refere abrangentemente a todos os ônus financeiros suportados pelo locatário, mas apenas aos aluguéis de prédios.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente defende que a melhor interpretação dos dispositivos legais supra mencionados leva à conclusão que a integralidade da contraprestação definida em contrato e paga pelo locatário em benefício do locador deve ser caracterizada como contraprestação de aluguel, gerando, conseqüentemente, créditos de PIS e de COFINS.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Inicialmente, merecem transcrição os seguintes artigos da Lei nº 8.245/91, que dispõe sobre as locações dos imóveis urbanos e os procedimentos a elas pertinentes:

Art. 22. **O locador é obrigado a:**

(...)

VIII - **pagar os impostos e taxas**, e ainda o prêmio de seguro complementar contra fogo, **que incidam ou venham a incidir sobre o imóvel, salvo disposição expressa em contrário no contrato;**

(...)

X - pagar as despesas extraordinárias de condomínio.

(...)

Art. 23. **O locatário é obrigado a:**

I - **pagar pontualmente o aluguel e os encargos da locação, legal ou contratualmente exigíveis, no prazo estipulado** ou, em sua falta, até o sexto dia útil do mês seguinte ao vencido, no imóvel locado, quando outro local não tiver sido indicado no contrato;

(...)

XII - **pagar as despesas ordinárias de condomínio.**

(...)

Art. 25. **Atribuída ao locatário a responsabilidade pelo pagamento dos tributos, encargos e despesas ordinárias de condomínio, o locador poderá cobrar tais verbas juntamente com o aluguel do mês a que se refiram.**

Em breve síntese, cabe ao locatário o pagamento das despesas ordinárias de condomínio, podendo ainda ser atribuída a sua responsabilidade pelo pagamento dos tributos incidentes sobre o imóvel, desde que expressamente previsto no contrato de locação. Em tais casos, o IPTU, as taxas condominiais e outras despesas contratualmente estabelecidas, integram o custo de locação, sendo determinantes para a sua manutenção, uma vez que, nos termos do artigo 9º, inciso III, da Lei nº 8.245/91, a locação poderá ser desfeita em decorrência da falta de pagamento do aluguel e demais encargos.

Cumprе ressaltar que não se trata, propriamente, de pagamento do imposto para o município e da taxa condominial ao condomínio (ainda que assim sejam efetuados), mas de receitas auferidas pelo locador em decorrência do contrato de locação, como se verifica do entendimento exarado na Solução de Consulta COSIT nº 38, de 19 de fevereiro de 2014:

EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA. ADMINISTRAÇÃO DE IMÓVEIS PRÓPRIOS. DESPESAS CONDOMINIAIS. TAXAS E TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O IMÓVEL ADMINISTRADO.

Consideram-se receitas auferidas pelas empresas de administração de imóveis próprios, decorrentes do exercício de sua atividade principal, além de aluguéis decorrentes de locação, valores recebidos também dos locatários referentes ao próprio imóvel administrado, independente da denominação utilizada, que se prestam a pagar despesas como o consumo de água, luz e gás, conservação, higiene e limpeza de aparelhos sanitários, de iluminação, ramais de encanamentos d'água, esgoto, gás, luz, pinturas, vidraças, ferragens, torneiras,

pias, ralos, banheiros, registros, manutenção de elevadores, vigilâncias e demais acessórios em perfeito estado de conservação e funcionamento, **bem como todos os impostos e taxas que incidam ou venham a incidir sobre o imóvel locado, incluindo-se IPTU**, Taxa de Lixo e apólice de seguro contra incêndio e danos de qualquer natureza à estrutura do imóvel.

Assim, tais valores devem integrar a base de cálculo sobre a qual se calcula o lucro presumido das pessoas jurídicas optantes por esta modalidade de tributação do IRPJ, de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 8.981, de 1995, art. 31; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15 e 25; Lei nº 5.172, de 1966, art. 123; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), arts. 299.

Assim, as despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, quais sejam, IPTU, Taxas Condominiais e outras despesas contratualmente estabelecidas, integram o custo de locação e devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS.

Neste sentido, cito os seguintes precedentes deste e. CARF:

NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU E TAXAS CONDOMINIAIS. CONTRATO DE LOCAÇÃO. DESPESAS DO LOCATÁRIO.

As despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, quais sejam, IPTU, Taxas Condominiais e outras despesas contratualmente estabelecidas, integram o custo de locação nos termos do art. 22 da Lei no 8245/91 e devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS.

(Processo nº 19515.720828/2018-43; Acórdão nº 3402-008.251; Redatora Designada Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne; sessão de 26/04/2021)

NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU E TAXAS CONDOMINIAIS. CONTRATO DE LOCAÇÃO. DESPESAS DO LOCATÁRIO.

As despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, quais sejam, IPTU, Taxas Condominiais e outras despesas contratualmente estabelecidas, integram o custo de locação nos termos do art. 22 da Lei no 8245/91 e devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS.

(Processo nº 11020.904359/2012-88; Acórdão nº 3001-001.401; Relator Conselheiro Marcos Roberto da Silva; sessão de 13/08/2020)

NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU. FUNDAMENTO DO PAGAMENTO PELO LOCATÁRIO. CLÁUSULA CONTRATUAL DE LOCAÇÃO. VALORES PAGOS PELO LOCATÁRIO. NATUREZA JURÍDICA DE DESPESA DE ALUGUEL.

Os valores recolhidos pelo locatário a título de IPTU das lojas alugadas com supedâneo em cláusula do contrato de locação não têm natureza jurídica de tributo, mas compõem, neste caso, as despesas de aluguéis de prédios, máquinas

e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, podendo, nessa rubrica ser realizado o desconto do crédito correspondente.

(Processo nº 19311.720253/2017-74; Acórdão nº 3301-007.117; Relator Conselheiro Valcir Gassen; sessão de 20/11/2019)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para o fim de reverter as glosas relativas aos gastos com IPTU e taxas condominiais.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para dar-lhe parcial provimento, no sentido de:

- a) reverter as glosas relativas aos gastos com uniformes e roupas;
- b) reverter as glosas com comissões e taxas pagas às administradoras de cartão de crédito;
- c) reverter as glosas relativas aos gastos com publicidade e propaganda;
- d) reverter as glosas relativas aos gastos com IPTU e taxas condominiais.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Luiz Carlos de Barros Pereira**, redator do voto vencedor

Na sessão de julgamento, o Colegiado divergiu do voto do ilustre Conselheiro Relator na análise do recurso voluntário do presente processo, especificamente, quanto a reverter as glosas dos itens gastos com IPTU e taxas condominiais, por maioria, e sobre comissões e taxas pagas às administradoras de cartão de crédito bem como as glosas relativas aos gastos com publicidade e propaganda por voto de qualidade. Então, fui designado a redigir o voto vencedor.

- a) Gastos com IPTU e taxas condominiais

As despesas com IPTU e taxas condominiais são despesas distintas e independentes da referente ao pagamento de aluguéis. Deste modo ela não tem amparo legal para gerar crédito de PIS/COFINS pois a Lei autoriza apenas os gastos de aluguéis de imóvel. Conforme art. 3º, IV da Lei 10.833/03 e art. 3º, IV da Lei 10.637/02 Lei transcrita abaixo.

Lei 10,833/03

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

(...)

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

Lei 10.637/02

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

(...)

IV - **aluguéis de prédios**, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; (destaques nosso)

Há precedente recente deste Conselho nesse sentido, conforme o acórdão 3202-002.031 abaixo:

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

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. IPTU E TAXAS CONDOMINIAIS. ASSUMIDOS PELO LOCATÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

O pagamento pelo locatário do IPTU e de taxas condominiais, em razão de disposição contratual, não geram direito à apropriação de créditos da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep com base no artigo 3º, IV, da Lei 10.833/03 e no artigo 3º, IV, da Lei 10.637/02, uma vez que consistem em despesas distintas e independentes das despesas de aluguéis de prédios.”

A vista disso não é possível o creditamento de PIS COFINS com despesas de IPTU e taxas condominiais.

b) Gastos com comissões e taxas pagas às administradoras de cartão de crédito

As despesas com comissões e taxas pagas às administradoras de cartão de crédito não constituem insumo da atividade operacional da pessoa jurídica por não comporem os gastos com o processo produtivo (industrialização, fabricação de produtos e/ou prestação de serviços).

A utilização de cartão de crédito não se constitui insumo essencial para a atividade da empresa e tão somente uma despesa operacional para obtenção

de seus resultados. A sua ausência não paralisaria ou tornaria inviável a atividade econômica da empresa, pois existem outros meios de pagamento que ela poderia adotar e oferecer a seus clientes.

A vista disso não é possível o creditamento de PIS COFINS com gastos com comissões e taxas pagas às administradoras de cartão de crédito.

c) Gastos com publicidade e propaganda

Os gastos com publicidade e propaganda não se enquadram como insumos aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços a terceiros. Eles se enquadram em gastos das demais áreas de atividade da empresa tais como área administrativa, jurídica e contábil entre outras.

Assim, trata-se de despesas operacionais com vendas que, por falta de previsão legal, não há como proceder com o creditamento de PIS COFINS.

A questão relativa às despesas com publicidade já foi analisada no CARF, no Acórdão 3402-007.201 – 3ª Seção, julgado em 17 de dezembro de 2019, nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/04/2012 a 30/09/2013 VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. As Verbas de Propaganda Cooperada, que são valores destinados a ações de marketing que promovam os produtos do fabricante comercializados nos estabelecimentos do varejista, caracterizam-se como receitas destes últimos e, como tais, estão sujeitos à incidências das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, devendo compor suas bases de cálculo. 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. Vale dizer que, no referido julgado, foi estabelecido apenas um conceito abstrato de insumo para fins de interpretação do inciso II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, cabendo ao julgador avaliar, em cada caso concreto, se o insumo em questão se enquadra 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).

A vista disso não é possível o creditamento de PIS COFINS com gastos com publicidade e propaganda.

Logo, com a devida vênia, discordo do ilustre relator, e, por conseguinte mantenho as glosas dos créditos relativos a:

- a) Gastos com comissões e taxas pagas às administradoras de cartão de crédito;
- b) Gastos com publicidade e propaganda;
- c) Gastos com IPTU e taxas condominiais.

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira