



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720183/2021-73
ACÓRDÃO	3201-012.534 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	POLIMPORT - COMERCIO E EXPORTACAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE DE COMÉRCIO VAREJISTA. CRÉDITO. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há insumos na atividade de revenda de bens. Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

CONCEITO DE INSUMO

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. FRETE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 217.

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE DE COMÉRCIO VAREJISTA. CRÉDITO. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há insumos na atividade de revenda de bens. Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

CONCEITO DE INSUMO

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. FRETE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTO. SÚMULA CARF N° 217.

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

As reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo suspendem a exigibilidade do crédito nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Neiva Aparecida Baylon (substituto convocado para eventuais participações), Helcio Lafeta Reis (Presidente). A conselheira Neiva Aparecida Baylon substituiu a conselheira Fabiana Francisco de Miranda que se declarou impedida.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Trata o presente processo dos Autos de Infração de PIS e Cofins, relativo à modalidade não cumulativa, do período de apuração de 2017, lavrados em 09/03/2021, na Delegacia Especial de Instituições Financeiras – DEINF - em São Paulo/SP, nos montantes totais de: (i) R\$ 6.873.078,93 para o PIS, sendo: R\$ 3.571.890,57 de contribuição, com R\$ 654.876,66 de juros de mora, calculados até março de 2021, e R\$ 2.646.311,70 de multa de ofício, aplicada no percentual de 75% sobre o valor do principal e; (ii) R\$ 31.840.497,87 para a Cofins, sendo: R\$

16.548.264,26 de contribuição, com R\$ 3.031.221,52 de juros de mora, calculados até março de 2021, e R\$ 12.261.012,09 de multa de ofício, aplicada no percentual de 75% sobre o valor do principal. Ambas as infrações são de créditos descontados indevidamente na apuração das contribuições.

A autoridade fiscal inicia o Termo de Verificação Fiscal (TVF) informando que os autos de infração resultam de glosas dos seguintes créditos de PIS e Cofins:

- Glosa de créditos decorrentes de serviços de publicidade (inclusive promoção de vendas, planejamento de campanha ou sistemas de publicidade) e de serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.
- Glosa de créditos decorrentes de despesas com fundos de promoção;
- Glosa de créditos decorrentes de serviços tomados do exterior;
- Glosa de créditos decorrentes de despesa com pessoal;
- Glosa de créditos extemporâneos decorrentes de despesas com serviços utilizados como insumos;
- Glosa de créditos contemporâneos e extemporâneos decorrentes de despesas com comissões;
- Glosa de créditos decorrentes de taxas de administração de cartão;
- Glosa de créditos decorrentes de despesas de condomínio;
- Glosa de créditos decorrentes de frete de transferência entre estabelecimentos;
- Glosa de créditos decorrentes de despesas com uniformes e equipamentos;
- Glosa de créditos decorrentes de ICMS-ST sobre transferência de mercadorias;
- Glosa de créditos decorrentes de ICMS DIFAL (Diferença de alíquota);
- Glosa de créditos decorrentes de diferença entre ICMS na NF de venda e NF de compra (de acordo com a Solução de Consulta Interna COSIT nº 13/2018) - lançamento para prevenir decadência.

Após, a autoridade fiscal traz todo histórico do curso do procedimento fiscal, apresentando os itens que foram intimados, bem como destaque das respostas do fiscalizado.

Passada esta etapa, a autoridade fiscal traz breve arrazoado acerca da modalidade não cumulativa dos tributos de PIS e Cofins instituídas pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Cita então as rubricas que dariam direito a crédito às empresas, conforme art. 3º das citas Leis instituidoras do regime não cumulativo. Na seqüência versa sobre a edição do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018 (PN COSIT/RFB nº 05/2018) que melhor definiu o que seriam os insumos com direito a crédito nas modalidades não cumulativas de PIS e Cofins. Relata a autoridade fiscal que, basicamente, de acordo com o Parecer, o insumo deve ser submetido a testes de essencialidade e relevância em relação à fabricação de bens ou à prestação de serviços pela empresa, para que se conclua

se o insumo pode ser considerado na base de créditos de Pis e Cofins. Apresenta então teor da ementa do PN nº 05/2018.

A autoridade fiscal descreve que a empresa fiscalizada, no desenvolvimento da sua atividade, se utiliza bastante de serviços de publicidade e propaganda (adquirindo espaço na TV, por exemplo) para a consecução de suas vendas. Dessa forma, se utiliza de serviços prestados por colaboradores, que têm a função de intermediar a comunicação entre a empresa e uma rede de potenciais clientes (por exemplo, por meio de reuniões), com objetivo de efetuar vendas dos produtos comercializados pela empresa fiscalizada. A autoridade fiscal passa então a descrever as rubricas que entendeu não estarem relacionadas ao art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003 e tampouco se enquadram na definição de insumos trazida pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018. Esta rubricas foram glosadas e resultaram no lançamento fiscal em comento. A divisão abaixo segue conforme realizada pela autoridade fiscal no TVF.

- Dos serviços de publicidade informados na EFD-C (M105/M505)

Segundo a autoridade fiscal, conforme informações prestadas pela empresa no registro A100 das EFD-C, verificou-se que se trata de (i) serviços de publicidade e propaganda; de (ii) e serviços de publicidade e propaganda, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade; e de (iii) serviços de artistas, atletas, modelos e manequins; e que totalizam o montante de R\$ 60.418.896,64. A impugnante, em resposta à Intimação, relatou que despesas com serviços são essenciais para o desenvolvimento das atividades da empresa, tais como propaganda, publicidade, veiculações em TV, assinatura de canal de TV.

A autoridade fiscal entende que os serviços com propaganda, publicidade, veiculação em TV e assinatura com TV são utilizados em etapa posterior à aquisição das mercadorias pela empresa fiscalizada, não fazendo parte, portanto, do processo de aquisição das mercadorias [posteriormente revendidas pela empresa], tampouco fazendo parte de processo de eventual prestação de serviços pela empresa. Relata então que, por estes motivos, entende que essas despesas não se enquadram nos conceitos de insumo apresentados no PN COSIT/RFB nº 05/2018, uma vez que (i) não se enquadram no critério da essencialidade, pois (i.1) não constituem elemento inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, (i.2) muito menos sua falta prive às mercadorias de qualidade, quantidade ou suficiência, (ii) nem se enquadram no critério da relevância, pois (ii.1) tais despesas não são singulares à cadeia produtiva, (ii.2) tampouco decorrem de obrigação legal. Cita, ainda, a autoridade fiscal, trecho da Solução de Consulta COSIT nº 84/2020, que não reconheceu direito a crédito de Pis e Cofins sobre despesas com publicidade e propaganda. Foi realizada a glosa, portanto, dos créditos que tiveram origem nessas despesas.

- Dos ajustes (de acréscimo) informados na EFD-C

Segundo a autoridade fiscal, nos registros M110 (PIS) e M510 (Cofins) da EFD-Contribuições 2017, a empresa registrou créditos que tiveram com origem as seguintes rubricas: Despesas com fundos de promoção; Despesas com serviços tomados do exterior; Despesa com pessoal; Despesas com serviços utilizados com insumos (crédito extemporâneo); Despesas com comissões (crédito contemporâneo e extemporâneo); Despesa com taxas de administração de cartão; Despesas de condomínio; Despesa com frete de transferência entre estabelecimentos; Despesa com uniformes e equipamentos; ICMS-ST sobre transferência de mercadorias; ICMS DIFAL (Diferença de alíquota); e ICMS sobre a diferença entre a Nota-Fiscal de venda e NF de compra (SCI COSIT nº 13/2018) - lançamento para prevenir decadência.

A seguir estão as justificativas apresentadas pela fiscalizada para o creditamento das rubricas listadas acima. Para a despesa de fundos de promoção, a fiscalizada informou tratar-se de valor obrigatório devido aos Administradores de Shoppins Center pelos estabelecimentos ali localizados. Para serviços tomados do exterior a justificativa foi que seriam valores pagos para veiculação de infomerciais na TV. Em ambos as rubricas a autoridade fiscal informou não entender que tais despesas fizessem parte do processo de aquisição de mercadorias ou de prestação de serviços da empresa. Conclui, então, a autoridade fiscal, que as despesas não se enquadram nos conceitos de insumo apresentados no PN COSIT/RFB nº 05/2018, uma vez que (i) não se enquadram no critério da essencialidade, pois (i.1) não constituem elemento inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, (i.2) muito menos sua falta prive às mercadorias de qualidade, quantidade ou suficiência, (ii) nem se enquadram no critério da relevância, pois (ii.1) tais despesas não são singulares à cadeia produtiva, (ii.2) tampouco decorrem de obrigação legal; razão pela qual foi realizada a glosa dos créditos de Pis e Cofins que tiveram origem nessas despesas.

Para as despesas com pessoal, a fiscalizada informou serem valores pagos a título de vale alimentação, vale refeição e vale transporte para empregados da empresa. A autoridade fiscal glosou tal rubrica sob a justificativa de que o inciso X, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 apenas permite o reconhecimento de crédito de Pis e Cofins sobre a aquisição de vale-transporte, vale-refeição ou vale alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. Ademais, a Receita Federal do Brasil (RFB) publicou Solução de Consulta em 2020 (SC DISIT/SRRF 07 nº 7081, de 28/12/2020), a partir da qual reconheceu o direito a créditos de Pis e Cofins sobre fornecimento de vale-transporte, mas tão somente em relação aos empregados alocados na fabricação de bens ou na prestação de serviços, o que entende a autoridade fiscal não se aplicar ao caso da empresa fiscalizada. Por este motivo tal rubrica de crédito foi glosada.

Para os serviços utilizados como insumo, a fiscalizada informou serem créditos extemporâneos com origem em valores pagos na contratação de serviços

utilizados na realização de eventos, tais como agenciamento de publicidade e propaganda. A autoridade fiscal relata então que, pelas mesmas razões já apresentadas no item relativo às despesas com propaganda e publicidade, entendeu que, ao fim, essas despesas não se enquadram nos conceitos de insumo apresentados no PN COSIT/RFB nº 05/2018.

Para as comissões, a fiscalizada reconhece que se apropriou de créditos contemporâneos e extemporâneos de valores pagos a título de comissão. Após intimada a esclarecer com mais detalhes as comissões, informou que os beneficiários de tais comissões são integrantes do programa polishop.com.vc, programa esse que se baseia no credenciamento de um novo integrante para que o mesmo tenha acesso a uma plataforma na internet, através do e-commerce, para a devida prestação de serviços de marketing direito e/ou promoção de vendas, apresentando os produtos da empresa a potenciais consumidores, que acessam sua plataforma e adquirem produtos diretamente da empresa. Relata ainda a fiscalizada que, após a venda realizada pela empresa, que é feita diretamente ao consumidor final, o empreendedor está credenciado a receber sua comissão, pela prestação de serviço que é essencial e relevante para que a venda efetivamente ocorra. A autoridade fiscal informa então que além de parte dos créditos se tratar de crédito extemporâneo, entende que as comissões decorrem de serviços que são tomados em etapa posterior à aquisição das mercadorias pela empresa fiscalizada, não fazendo parte, portanto, do processo de aquisição das mercadorias (posteriormente revendidas pela empresa), tampouco fazendo parte de processo de eventual prestação de serviços pela empresa. Por estes motivos, conclui que essas despesas não se enquadram nos conceitos de insumo apresentados no PN COSIT/RFB nº 05/2018.

Para a taxa de administração do cartão, a fiscalizada informa que são taxas cobradas pela administradores de cartão de crédito nas operações realizadas pela empresa, que são essenciais e necessárias à realização das suas atividades. Novamente a autoridade fiscal entende que essas despesas surgem apenas em etapa posterior à aquisição das mercadorias pela empresa fiscalizada, qual seja, na venda das mercadorias, não fazendo parte, portanto, do processo de aquisição das mercadorias, tampouco fazendo parte de processo de eventual prestação de serviços pela empresa. Por estes motivos, conclui que essas despesas não se enquadram nos conceitos de insumo apresentados no PN COSIT/RFB nº 05/2018.

Para as despesas com condomínio, a autoridade fiscal informa que o inciso IV, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, apenas permite a apropriação de créditos de “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos pela pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”, não tratando da permissão de créditos sobre despesas com condomínio. Informa ainda que este entendimento é corroborado pela Solução de Consulta Cosit/RFB nº 248, de 29 de junho de 2020, motivo pelo qual realizou a glosa desta rubrica.

Para os valores de frete com transferência entre estabelecimentos, a autoridade fiscal informa que o inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003 (que se aplica à Cofins) e o inciso II do art. 15 da mesma Lei nº 10.833/2003 (que estende a aplicação para o Pis) apenas permitem a apropriação de créditos de frete na operação de venda, não tratando da permissão de créditos sobre frete sobre transferência de mercadoria entre estabelecimentos da empresa. Além disso, entende que tais despesas não se enquadram nos conceitos de insumo apresentados no PN COSIT/RFB nº 05/2018, motivo pelo qual realizou a glosa.

Para os valores de uniformes e equipamentos, autoridade fiscal informa que a já citada Solução de Consulta DISIT/SRRF 07 nº 7081, de 28/12/2020, não reconheceu direito a créditos de PIS e Cofins sobre fornecimento de fardamento e uniformes. Entende, então, a autoridade fiscal, que tais despesas não se enquadram nos conceitos de insumo apresentados no PN COSIT/RFB nº 05/2018.

Para os valores de ICMS por substituição tributária (ST), a autoridade fiscal entende que não possa fazer parte da base de créditos da empresa, pelo fato de não ser incluído na base de tributação do PIS e Cofins do vendedor da mercadoria, em razão de não representar uma receita auferida pela empresa vendedora da mercadoria com destaque do ICMS-ST, como se pode observar na redação do §1º do art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2002 c/c art. 12, §4º do Decreto-Lei 1.598/1977, que excluem da receita bruta, sujeita à tributação do Pis e da Cofins, os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário, que é o caso do ICMS-ST. Assim, partindo-se da mesma premissa de que não se pode apropriar de créditos sobre mercadorias que não sofreram tributação de PIS e Cofins, em seguimento ao regime da não cumulatividade, o ICMS-ST não pode servir de base de créditos para a empresa adquirente da mercadoria, posteriormente revendida, por não ter sido considerado na base do Pis/Cofins da etapa anterior. Ainda, entende a autoridade fiscal que o custo com o ICMS ST não pode servir de base de créditos por não se enquadrar no conceito de insumo pelos critérios de essencialidade e relevância apresentados no PN COSIT/RFB nº 05/2018. Para os valores do diferencial de alíquota do ICMS (DIFAL), exigido em decorrência do ingresso de mercadorias advindas de outro Estado (transferência interestadual de mercadorias), a autoridade fiscal entende que não possa fazer parte de base de créditos da fiscalizada, pelos mesmos motivos expostos para o ICMS-ST.

Para os valores de ICMS regular, a empresa reconheceu e se apropriou de créditos decorrentes da exclusão do ICMS da base de cálculo do Pis e da Cofins, constantes na nota fiscal. Relatou a empresa ter decisão judicial favorável a seu pedido, efetuado nos autos do processo judicial nº 0004197-50.20164.03.6100. Apesar da decisão favorável à exclusão do ICMS na base do PIS e da Cofins, a autoridade fiscal entendeu que tal decisão não discrimina qual ICMS possa ser excluído da base de cálculo: (i) o ICMS destacado na Nota-Fiscal (NF) de venda de mercadorias, como fez a empresa; ou (ii) o ICMS a recolher (diferença entre o

ICMS destacado na NF de venda e o ICMS destacado na NF de compra de mercadorias), como quer a Fazenda Nacional, conforme se pode verificar no pedido constante nos Embargos de Declaração e conforme consta na Solução de Consulta Interna nº 13/2018 da Cosit. Devido a esta divergência de entendimentos na forma de calcular os créditos do ICMS, a autoridade fiscal calculou o valor do PIS e da Cofins que poderia ser excluído (com base na interpretação dada pela Receita Federal por meio da SCI Cosit nº 13/2018) e o valor que a empresa excluiu. Por fim, relata a autoridade fiscal que, como a ação judicial, mesmo favorável à empresa, ainda está pendente de julgamento definitivo, o lançamento será realizado para fins de se prevenir a decadência.

Por fim, a fiscalização efetuou a apuração mensal dos valores de créditos de PIS e Cofins a serem glosados e anexou ao TVF as planilhas que serviram de base para o lançamento fiscal. Observou, ainda, que a empresa não possuía saldo de créditos em nenhum mês do ano de 2017. Sendo assim, a glosa dos créditos efetuadas no lançamento fiscal coincidirá com o lançamento de insuficiência PIS e Cofins.

Inconformada com o auto de infração, a interessada ingressou com impugnação. Fez, inicialmente, um breve descritivo das rubricas que foram glosadas bem como artigos legais infringidos apontados pela fiscalização.

Antes de adentrar em cada glosa específica efetuada, a impugnante traz considerações acerca do conceito de insumo pacificado pelo STJ no julgamento do RESP 1.221.170/PR bem como Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF emitida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN. Destaca então, a impugnante, que o entendimento pacificado pelo STJ para o conceito de insumos é aquele em que se observa o critério da essencialidade e relevância, ressaltando a aplicação do “teste da subtração”, o qual deve ser utilizado como um mecanismo hábil a evidenciar a imprescindibilidade e a importância do insumo questionado para o respectivo processo produtivo. Dito isto, relata que a Impugnante tem por atividade principal o comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo, e usufrui de diversas matérias-primas em sua produção, além de realizar diversos serviços essenciais, os quais constituem insumos para fins de creditamento de PIS e da COFINS.

Ao adentrar na defesa específica das rubricas glosadas, versa inicialmente a impugnante sobre as rubricas denominadas: dos serviços de publicidade (item 3.2.1 do TVF), serviços utilizados como insumos (item 3.2.2.4 do TVF) e serviços tomados do exterior (item 3.2.2.2 do TVF). De início, esclarece que em relação à rubrica “Serviços Tomados do Exterior”, a Impugnante realizou o pagamento de PIS e COFINS incidentes na importação. Dessa forma, esclarece a impugnante que para as três rubricas citadas, a autoridade fiscal utilizou a mesma motivação para a glosa, qual seja, não enquadramento no conceito de insumo. Prossegue a impugnante e destaca que tais rubricas são serviços essenciais para o desenvolvimento das atividades da empresa, que é a conhecida loja “Polishop”. Destaca que as propagandas elaboradas e produzidas pela empresa autuada

divergem bastante das propagandas realizadas pelas empresas “comuns” do ramo varejista, uma vez que estão focadas em apresentar a especificação de seus produtos, ao contrário das propagandas comuns do ramo, que estão focadas em divulgar baixos preços. Traz então, a impugnante, exemplo de produtos vendidos pela empresa que possuem preços mais altos que a da concorrência e afirma serem necessárias as propagandas para explicar ao potencial cliente o diferencial dos produtos vendidos. Afirma, inclusive, que por este motivo a impugnante possui em seu contrato social, como objeto social, a prestação de serviços de publicidade e propaganda. Destaca que possui uma grande estrutura física, inclusive com inscrição perante a Agência Nacional do Cinema (“ANCINE”), sob o nº 3190, para a produção do que chama de “informercial”, que, diferentemente de uma simples propaganda, consiste em uma mensagem comercial para a televisão, em geral de longa duração, e que explicita à exaustão os benefícios do produto que está sendo veiculado e as vantagens de seu uso. Prossegue o tópico afirmando não restarem dúvidas que a propaganda é essencial e relevante para o modelo de negócio da Impugnante, em razão da empresa fiscalizada possuir área interna específica para atuar diretamente na elaboração e produção de suas propagandas, bem como referida atividade estar expressamente prevista em seu Contrato Social, e possuir inscrição em órgão específico para que possa atuar como programadora e, assim, poder ser responsável pela veiculação nos canais de televisão. Com a finalidade de corroborar todo o acima exposto, a Impugnante acosta aos autos Laudo Técnico elaborado pela PWC que corroboraria o todo até aqui exposto. Traz também, na seqüência, entendimentos, julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e jurisprudências que iriam ao encontro da tese defendida pela impugnante. Por fim, relativamente ao item 3.2.2.4 (serviços utilizados como insumo), esclarece a Impugnante que parte dos créditos se refere a “despesas material divulgação de mídia impressa”. Esta despesa é a compra das revistas “Novas Ideias”, da empresa Plural Ind Grafica Ltda, Revistas que são distribuídas nos pontos de venda e em ações promocionais das lojas. Assim, para comprovar referidos valores, a Impugnante acosta, nessa oportunidade, comprovantes de pagamentos de referidas despesas (Doc. 03). Conclui o tópico ao afirmar restar comprovado que as despesas incorridas com relação a PUBLICIDADE E PROPAGANDA (itens 3.2.1, 3.2.2.2 e 3.2.2.4 do TVF) devem gerar direito a crédito de PIS e COFINS, haja vista que são essenciais e relevantes para atividade da Impugnante, vez que contribuem diretamente para a divulgação dos produtos comercializados pela autuada, o que conforme comprovado tem reflexo direto em seu faturamento.

No que tange aos valores referentes ao Fundo de Promoção, esclareceu a Impugnante, no curso da fiscalização, que essa despesa é um valor obrigatório devido aos Administradores de Shoppings Center pelos estabelecimentos ali localizados. Alega que tem como fundamento legal o artigo 3º, inciso IV das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Junta ao autos alguns Instrumentos Particulares de Contrato de Locação com shopping centers, os quais demonstram a obrigatoriedade do pagamento das despesas a título de Fundos de Promoção

(Doc. 04). Destaca, então, que o aluguel deve ser compreendido como o somatório de todos os itens que compõe a remuneração do locador e são pagos pelo locatário em função do vínculo contratual locatício, exatamente como ocorre no presente caso no que tange às despesas de FUNDO DE PROMOÇÃO. Conclui então, que, se as despesas de fundo de promoção integram o rendimento bruto do locador e são recebidas em razão do contrato de locação firmado entre as partes, a Impugnante faz jus aos créditos ora em apreço, nos moldes do inciso IV, do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, de modo que deverão ser revertidas referidas glosas.

A seguir, a impugnante versa sobre a rubrica “despesas com pessoal”, composta de valores pagos a título de Vale Alimentação, Vale Refeição e Vale Transporte para os empregados da empresa. Alega que o vale transporte é uma despesa decorrente de imposição legislativa trabalhista (Lei nº 7.418 de 16 de dezembro de 1985) e, sendo assim, pode ser considerada insumo para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS. Cita, inclusive, a Solução de Consulta DISIT/SRRF nº 7.081, de 28 de dezembro de 2020. Na seqüência afirma que os vales refeição e alimentação, em que pese não decorrerem de imposição de lei, podem ser exigidos em acordos ou convenções coletivas, o que obriga o empregador a fornecê-los, de modo que torna referidas despesas essenciais para a atividade do contribuinte, possibilitando o creditamento do PIS e da COFINS.

Com relação a “créditos contemporâneos e extemporâneos decorrentes de despesas com comissões” alega que os serviços que geraram esses pagamentos são integrantes do programa “POLISHOP.COM.VC”. Explica que o referido programa é um sistema de venda “Multinível”, que nada mais é que um modelo de vendas diretas que distribui produtos e/ ou serviços por meio de empreendedores independentes, os quais são remunerados por meio do pagamento de comissões de acordo com o seu desempenho. Junta uma série de documentos relacionados ao programa e conclui que esse pagamento de comissões vai ao encontro com o julgado do RESP pelo STJ, na medida em que é essencial e relevante para a atividade da Impugnante, uma vez que, sem referidas vendas feitas por seus empreendedores individuais, seu faturamento será atingido brutalmente.

Com relação às despesas com “taxa de administração de cartão”, a impugnante apresenta tabela que demonstra que quase 90% das vendas realizadas pela empresa são realizadas por meio de cartões de crédito, o que se reforça a relevância desse serviço. Apresenta jurisprudência do CARF que seria favorável à tese da impugnante e junta laudo técnico. Conclui que os gastos com as Taxas de Administração de Cartões incorridos pela Impugnante são imprescindíveis para o desenvolvimento de sua atividade, de modo que deverá ser reconhecida a possibilidade de creditamento de PIS e da COFINS sobre esses valores.

Com relação à rubrica de “despesas com condomínio”, entende a impugnante que deverá ser aplicado o mesmo entendimento exposto no tópico referente aos

“Fundos de Promoção”, haja vista que a apuração de créditos de PIS e COFINS no que se refere às “Despesas de Condomínio” tem como fundamento legal o artigo 3º, inciso IV das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Reforça que o aluguel deve ser compreendido como o somatório de todos os itens que compõe a remuneração do locador e são pagos pelo locatário em função do vínculo contratual locatício, exatamente como ocorre no presente caso no que tange às despesas de condomínio.

Em relação ao “frete de transferência entre estabelecimentos”, alega que as transferências de mercadorias de CD (centro de distribuição) para CD, ou de CD para loja varejista, não tem outro propósito senão a operação de venda, a aproximação das mercadorias aos consumidores finais. O legislador ao utilizar-se da expressão “operação de venda” ao invés de “venda” propriamente dita, teria objetivado esta intenção, qual seja, conferir crédito de PIS e COFINS sobre o frete para transporte de mercadorias, sempre que este transporte estiver relacionado à atividade de venda. Apresenta então jurisprudência do CARF e conclui que o entendimento da autoridade fiscal a quo não merece prosperar, razão pela qual deve ser reformado para o fim cancelar as glosas dos créditos relativos aos fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

Com relação às “despesas com uniformes e equipamentos” alega que os uniformes de uso obrigatório utilizados diretamente pelos funcionários que prestam os serviços fins da empresa se inserem no conceito de insumos previstos na norma legal. Afirma que a obrigatoriedade está prevista nas Convenções Coletivas de Trabalho (Doc. 06 juntado aos autos) e que resta comprovado que tais despesas são essenciais à atividade da Impugnante, o que enseja a possibilidade de creditamento de PIS e COFINS sobre essas verbas.

Com relação às rubricas relacionadas ao ICMS (itens 3.2.2.10, 3.2.2.11 E 3.2.2.12 do TVF), a impugnante informa que, em razão da impossibilidade de discutir o assunto concomitantemente nas esferas administrativa e judicial, não irá impugnar esses pontos, em razão da matéria estar sendo discutida, com decisão favorável à empresa, nos autos da medida judicial nº 0004197-50.2016.4.03.6100. Assim, referidos valores (principal) deverão ficar com a exigibilidade suspensa, até o término da discussão judicial da ação supramencionada. Especificamente em relação aos itens relacionados ao ICMS-ST e ICMS Difal, esclarece que a fiscalização lançou o presente auto de infração, com a incidência de multa de ofício no valor de 75% sobre o valor do suposto débito devido. Contudo, conforme explanado, as referidas discussões estão abarcadas na medida judicial supramencionada, de modo que a autuação deveria ter sido lavrada apenas para prevenir decadência. Cita então a Súmula nº 17 do CARF sobre o tema. Pede então provimento à impugnação, para que sejam canceladas as multas de ofício de 75% sobre os itens de ICMS – ST e ICMS –DIFAL.

Conclui a impugnação requerendo que seja reconhecida a presente Impugnação, pelos motivos já expostos, com o objetivo de: i) suspender a exigibilidade do

crédito tributário, consoante disposição do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional; ii) no mérito, ser julgado improcedente o auto de infração, a fim de cancelar integralmente o débito ora exigido, tendo em vista que a Impugnante faz jus aos créditos de PIS e COFINS. Protesta ainda pela juntada posterior de quaisquer documentos que se façam necessários.

A decisão recorrida manteve o crédito tributário e conforme ementa do Acórdão nº 109-006.807 apresenta o seguinte resultado:

ACÓRDÃO Nº 109-006.807 - 9ª TURMA DA DRJ09

DATA DA SESSÃO 17 DE JUNHO DE 2021

PROCESSO Nº 16327.720183/2021-73

INTERESSADO POLIMPORT - COMERCIO E EXPORTACAO LTDA

CNPJ/CPF 00.436.042/0047-52

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Dentro da sistemática administrativa tributária federal inexistente o preceito da instância julgadora receber, ou não, a manifestação de inconformidade com efeito suspensivo, sendo a suspensão dos créditos tributários matéria atinente às unidades administrativas não julgadoras.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017 NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE DE COMÉRCIO VAREJISTA. CRÉDITO.

INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há insumos na atividade de revenda de bens. Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

NÃO CUMULATIVIDADE CRÉDITO. FRETES. PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas de frete relativas a transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica não concedem direito ao crédito das contribuições não cumulativas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. UNIFORMES. VALE-ALIMENTAÇÃO. ATIVIDADE DE VENDAS NO VAREJO. IMPOSSIBILIDADE.

Incabível a apuração de créditos decorrentes dos gastos com vale-alimentação ou vale-refeição, fardamento e uniformes em relação a outras atividades exercidas pela pessoa jurídica que não os serviços de limpeza, conservação ou manutenção, expressamente citados no art. 3º, X, da Lei nº 10.833, de 2003.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. VALE-TRANSPORTE. ATIVIDADE VENDAS NO VAREJO. IMPOSSIBILIDADE.

Para fins de apuração de crédito da Cofins, apenas o gasto com vales-transporte fornecidos pela pessoa jurídica a seus funcionários que trabalham diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços pode ser considerado insumo, por ser despesa decorrente de imposição legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017 NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE DE COMÉRCIO VAREJISTA. CRÉDITO.

INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há insumos na atividade de revenda de bens. Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do

serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

NÃO CUMULATIVIDADE CRÉDITO. FRETES. PRODUTOS ACABADOS.

IMPOSSIBILIDADE.

As despesas de frete relativas a transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica não concedem direito ao crédito das contribuições não cumulativas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. UNIFORMES. VALE-ALIMENTAÇÃO. ATIVIDADE DE VENDAS NO VAREJO. IMPOSSIBILIDADE.

Incabível a apuração de créditos decorrentes dos gastos com vale-alimentação ou vale-refeição, fardamento e uniformes em relação a outras atividades exercidas pela pessoa jurídica que não os serviços de limpeza, conservação ou manutenção, expressamente citados no art. 3º, X, da Lei nº 10.833, de 2003.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. VALE-TRANSPORTE. ATIVIDADE VENDAS NO VAREJO. IMPOSSIBILIDADE.

Para fins de apuração de crédito da Cofins, apenas o gasto com vales-transporte fornecidos pela pessoa jurídica a seus funcionários que trabalham diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços pode ser considerado insumo, por ser despesa decorrente de imposição legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário reproduzindo os argumentos apresentados na Impugnação. Requer a Recorrente:

- suspensão da exigibilidade do crédito tributário;
- reforma integral do v. acórdão recorrido, a fim de cancelar integralmente o débito ora exigido por fazer jus aos créditos de PIS e COFINS.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

Mérito

Inicialmente importa destacar ser a Recorrente essencialmente uma empresa comercial varejista especializada no comércio de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo e, nesse sentido em relação a possível reversão das glosas mantidas pela DRJ, antes de enfrentar o mérito, necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e desconto desses créditos.

Pois bem, estabelecem respectivamente a Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002:

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)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) 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;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 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) I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX 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) IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física;

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

XX
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)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 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) I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX 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)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física;

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(destaques não constam do original)

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:

“Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

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

Em suma, depreende-se da leitura do Parecer Normativo Cosit 05-2018 dever o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem

ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Quanto a atividade comercial, nos termos do Parecer Normativo Cosit 05-2018 cumpre observar:

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

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

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

42. Em razão disso, exemplificativamente, não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias² ; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.

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

44. Assim, nada impede que uma mesma pessoa jurídica desempenhe atividades distintas concomitante, como por exemplo “revenda de bens” e “produção de bens”, e possa apurar créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a esta atividade, conquanto lhe seja vedada a apuração de tais créditos em relação àquela atividade.

(destaque não consta do original)

Dito isto, nos termos da legislação e do Parecer Normativo Cosit 05-2018 supracitados, e considerando ser a Recorrente essencialmente uma empresa comercial varejista passo a análise das glosas mantidas pela DRJ e contestadas pelo Recorrente.

Nesse contexto, depreende-se da detida análise dos autos, de tudo que até aqui foi dito e aceito por esta Relatora como premissa na análise da matéria posta, inevitável concluir razão não assistir a Recorrente e por entender que a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento seguiu o rumo correto em relação a manutenção das glosas relativas a serviços de publicidade, despesas com fundos de promoção, serviços tomados do

exterior, despesa com pessoal, créditos extemporâneos decorrentes de despesas com serviços utilizados como insumos, créditos contemporâneos e extemporâneos decorrentes de despesas com comissões, créditos decorrentes de taxas de administração de cartão, despesas de condomínio e despesas com uniformes e equipamentos, adotarei suas razões de decidir como se minhas fossem, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF.

Atividade de Comercial Varejista

Conforme relato, a impugnante é essencialmente uma empresa comercial varejista especializada no comércio de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo. No desenvolvimento da sua atividade, utiliza-se bastante de serviços de publicidade e propaganda (adquirindo espaço na TV, por exemplo) para a consecução de suas vendas. Dessa forma, utiliza-se de serviços prestados por colaboradores, que têm a função de intermediar a comunicação entre a empresa e uma rede de potenciais clientes (por exemplo, por meio de reuniões), com objetivo de efetuar vendas dos produtos comercializados. Veja-se, entretanto, que os ditos serviços relacionados à publicidade são realizados em benefício próprio com o único objetivo de potencializar as vendas do comércio varejista.

Nesse sentido, primeiramente, devemos informar que não há que se falar em “insumos” para empresas cuja atividade única e primária seja a revenda (comércio varejista). Veja-se, inclusive, trecho do Parecer Normativo Cosit (PN)/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018 (grifo nosso):

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

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

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

Portanto, não há que se falar em serviços utilizados como insumos para a atividade de revenda de bens. Isto, por si só, bastaria para impedir a utilização de créditos de chamados insumos de quaisquer serviços vinculados a uma atividade de comércio varejista. Entretanto, abordaremos individualmente cada uma das glosas efetuadas da forma como realizadas pela autoridade fiscal e impugnadas pela interessada.

Glosas realizadas – Insumos

Inicialmente, cumpre-nos lembrar que o conceito de insumo a ser aplicado no âmbito administrativo foi profundamente alterado recentemente. Referida

mudança ocorreu após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça – STJ, com a publicação da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, e com a emissão do Parecer Normativo Cosit (PN)/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, cuja ementa prevê o seguinte:

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.” Observa-se, ainda, que o novo conceito de insumo, com o delineamento contido em citado Parecer, foi também previsto na IN RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019 (art. 171 e 172), a qual revogou as mencionadas IN SRF nº 247, de 2002 (PIS) e nº 404, de 2004 (Cofins).

Disto isto, seguiremos, neste voto, a separação de tópicos por glosas efetuadas conforme apresentado na manifestação de inconformidade:

☒ Serviços de publicidade (item 3.2.1 do tvf), serviços utilizados como insumos (item 3.2.2.4 do tvf) e serviços tomados do exterior (item 3.2.2.2 do tvf).

Conforme explanado pela autoridade fiscal e pela própria impugnante, todos os itens acima referem-se, em última análise, a eventos relacionados à publicidade e propaganda das mercadorias vendidas. Em que pese a atividade de propaganda se

mostrar atividade importante para a impugnante, entendo que ela não seja substancialmente diferente da atividade de propaganda de qualquer outra empresa, como quis demonstrar a impugnante em sua defesa. Todas as empresas que destinam parte de seus recursos para publicidade e propaganda assim o fazem pois esperam um retorno financeiro à atividade principal. Dessa forma, em que pesem os elementos listados pela impugnante em sua defesa, entendo que estes itens continuem enquadrados como mera publicidade e propaganda.

Disto isto, cabe-nos elencar itens 18 e 24 do PN RFB nº 05/2018 (grifo nosso):

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”)

24. Nada obstante, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

Em que pese na análise do item 18 listado acima a empresa recorrente ser do ramo alimentício entendo nada mudar com relação às despesas de publicidade e propaganda. Dessa forma julgo correto o entendimento emanado pela autoridade a quo, qual seja, que tais despesas são utilizados em etapa posterior à aquisição das mercadorias pela empresa fiscalizada, não fazendo parte, portanto, do processo de aquisição das mercadorias (posteriormente revendidas pela empresa), tampouco fazendo parte de processo de eventual prestação de serviços pela empresa.

Conforme já relatado, independente da área de atuação, as atividade de publicidade e propaganda (obviamente quando não se tratar da atividade fim da empresa) sempre têm, em menor ou maior grau, importância para o resultado financeiro da empresa contratante. Mas independente disso, pelo motivos expostos, entendemos que essas despesas não se enquadram nos conceitos de

insumo apresentados no PN COSIT/RFB nº 05/2018, motivo pelo qual vota-se pela manutenção das glosas.

¶ Fundos de promoção (item 3.2.2.1 do tvf) e despesas com condomínio (item 3.2.2.7 do tvf)

A impugnante alega que o crédito das duas rubricas tem como fundamento legal o artigo 3º, inciso IV das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, in verbis:

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

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; Conforme se observa dos “Instrumentos Particular de Contratato de Locação” (Doc. 04 já mencionado), cabe à Impugnante o pagamento das despesas relativas aos condomínios.

Informa então a impugnante que o aluguel deve ser compreendido como o somatório de todos os itens que compõe a remuneração do locador e são pagos pelo locatário em função do vínculo contratual locatício, exatamente como ocorre no presente caso no que tange às DESPESAS DE CONDOMÍNIO e ao FUNDO DE PROMOÇÃO.

Entendo não assistir razão às alegações da impugnante. O inciso IV, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, apenas permite a apropriação de créditos de “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos pela pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”, não tratando da permissão de quaisquer outro créditos, mesmo que obrigatórios por contrato. Esse posicionamento está em conformidade com a Solução de Consulta Cosit/RFB nº 248, de 20 de agosto de 2019, que é vinculada à Solução de Consulta Cosit/RFB nº 647/2017, conforme se pode observar nos trechos das Ementas abaixo:

Solução de Consulta Cosit/RFB nº 248, de 20 de agosto de 2019

17 CRÉDITO. ALUGUÉIS DE PRÉDIOS. INCLUSÃO DA COTA CONDOMINIAL. IMPOSSIBILIDADE. No regime de apuração não cumulativa da Cofins, o crédito relativo a aluguéis de prédios não inclui os dispêndios suportados pelo locatário em decorrência da locação do imóvel, tal como a cota condominial.

Solução de Consulta Cosit/RFB nº 647/2017 ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. IPTU ASSUMIDO PELO LOCATÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. Independentemente dos processos de contabilização adotados pelo locatário, o IPTU pago por ele em virtude de disposição contratual não gera direito à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, IV. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS EMENTA: NÃO

CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. IPTU ASSUMIDO PELO LOCATÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. Independentemente dos processos de contabilização adotados pelo locatário, o IPTU pago por ele em virtude de disposição contratual não gera direito à apropriação de créditos da Cofins. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IV. Veja-se que as soluções de consulta acima versam sobre despesas que, mesmo que obrigatórias por contrato e, de certa forma, ligadas ao aluguel, não se confundem com o próprio “aluguel” em si, não dando direito ao crédito de PIS e Cofins. Por este motivo vota-se pela manutenção das glosas deste tópico.

▣ Créditos contemporâneos e extemporâneos decorrentes de despesas com comissões (item 3.2.2.5 do tvf) e Taxa de administração de cartão (item 3.2.2.6 do tvf)

Com relação à rubrica de comissões, a impugnante alega que os serviços que geraram estes pagamentos são integrantes do programa polishop.com.vc. Com relação à taxa de administração de cartão de crédito, a impugnante traz argumentos para a importância dessa forma de pagamento no faturamento da empresa. Alega que quase 90% das vendas da empresa são realizadas por meio de cartões de crédito.

Em que pese a particularidade do programa de comissões, explicada no relatório, trata-se, em última instância, de comissão paga por vendas de seus representantes, chamados de “empreendedores”. Sendo assim, restam válidos os mesmos argumentos utilizados para as rubricas de publicidade e propaganda, onde inclusive o item 18 do PN RFB nº 05/2018 (já citado anteriormente), enuncia de forma explícita as comissões de vendas.

Com relação à taxa de administração de cartão de crédito, novamente, não ignorando-se a importância dessa forma de pagamento para a empresa, trata-se de despesa que surge apenas em etapa posterior à aquisição das mercadorias pela empresa fiscalizada, ou seja, na venda das mercadorias, não fazendo parte, portanto, do processo de aquisição das mercadorias, tampouco fazendo parte de processo de eventual prestação de serviços pela empresa. Sendo assim, restam válidos os mesmos argumentos utilizados para as rubricas de publicidade e propaganda, especialmente o item 24 do PN RFB nº 05/2018 (já citado anteriormente).

Dessa forma julgo correto o entendimento emanado pela autoridade a quo, qual seja, que tais despesas são utilizadas em etapa posterior à aquisição das mercadorias pela empresa fiscalizada, não fazendo parte, portanto, do processo de aquisição das mercadorias. Essas despesas, portanto, não se enquadram nos conceitos de insumo apresentados no PN COSIT/RFB nº 05/2018, motivo pelo qual vota-se pela manutenção das glosas.

▣ Despesas com pessoal (item 3.2.2.3 do tvf) e Despesas com uniformes e equipamentos (item 3.2.2.9 do tvf)

A rubrica “despesas com pessoal” é composta de valores pagos a título de Vale Alimentação, Vale Refeição e Vale Transporte para os empregados da empresa. Alega que o vale transporte é uma despesa decorrente de imposição legislativa trabalhista (Lei nº 7.418 de 16 de dezembro de 1985) e, sendo assim, pode ser considerada insumo para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS. Cita, inclusive, a Solução de Consulta DISIT/SRRF nº 7.081, de 28 de dezembro de 2020. Na seqüência afirma que os vales refeição e alimentação, em que pese não decorrerem de imposição de lei, podem ser exigidos em acordos ou convenções coletivas, o que obriga o empregador a fornecê-los, de modo que torna referidas despesas essenciais para a atividade da empresa. Da mesma forma, para a rubrica de despesas de uniformes, afirma a impugnante serem de uso obrigatório utilizados diretamente pelos funcionários que prestam os serviços fins da empresa e, portanto, tais despesas se inserem no conceito de insumos previstos na norma legal. Afirma que a obrigatoriedade está prevista nas Convenções Coletivas de Trabalho.

Entendo não assistir razão às alegações da impugnante. Conforme mencionado pela autoridade a quo no TVF, o inciso X, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 apenas permite o reconhecimento de crédito de Pis e Cofins sobre a aquisição de vale-transporte, vale-refeição ou vale alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, que não é o caso da empresa impugnante.

A Solução de Consulta DISIT/SRRF nº 7.081, de 28 de dezembro de 2020, citada inclusive pela impugnante, corrobora o entendimento da autoridade fiscal. Veja-se trecho da ementa da citada SC (grifo nosso):

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. GASTOS COM VALE-TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS, VALE-REFEIÇÃO, VALE-ALIMENTAÇÃO, FARDAMENTO E UNIFORMES.

Para fins de apuração de crédito da Cofins, o gasto com vales-transporte fornecidos pela pessoa jurídica a seus funcionários que trabalham diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços pode ser considerado insumo, por ser despesa decorrente de imposição legal.

Os gastos da pessoa jurídica com vale-refeição, vale-alimentação, fardamento e uniformes fornecidos a seus funcionários que trabalham no processo de produção de bens ou de prestação de serviços não são considerados insumos para fins de creditamento da Cofins, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

CRÉDITOS. SERVIÇOS DE LIMPEZA, CONSERVAÇÃO E MANUTENÇÃO. GASTOS COM VALE-REFEIÇÃO, VALE-ALIMENTAÇÃO, FARDAMENTO E UNIFORMES - ART. 3º, X, DA LEI Nº 10.833, DE 2003.

O direito da pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção ao crédito da Cofins de que trata o art. 3º, "X", da Lei nº 10.833, de 2003, relativamente aos gastos com alimentação dos empregados que atuem diretamente nessas atividades, apenas se concretiza se os referidos gastos forem realizados através do fornecimento de vale-refeição ou vale-alimentação, conforme expressa previsão legal.

Incabível a apuração de créditos decorrentes dos gastos com vale-alimentação ou vale-refeição, fardamento e uniformes em relação a outras atividades exercidas pela pessoa jurídica que não os serviços de limpeza, conservação ou manutenção, expressamente citados no art. 3º, X, da Lei nº 10.833, de 2003.

O direito ao crédito em referência não depende de a pessoa jurídica desenvolver, concomitantemente, as três atividades relacionadas naquele inciso.

Caso os empregados atuem de forma indistinta nos serviços de manutenção, limpeza e conservação e em outras atividades, o crédito deverá ser calculado com base na ponderação dos dispêndios incorridos com vale-refeição, vale-alimentação, uniformes ou fardamentos desses funcionários e as horas por eles efetivamente trabalhadas nos serviços de manutenção, limpeza ou conservação. Não sendo realizada essa segregação das atividades, não haverá o direito ao crédito em comento, por falta de previsão legal.

Percebe-se que há o reconhecimento do direito a créditos de Pis e Cofins sobre fornecimento de vale-transporte, mas tão somente em relação aos empregados alocados na fabricação de bens ou na prestação de serviços, o que entendemos não se aplicar ao caso da empresa impugnante. Outrossim, a RFB não reconheceu direito a créditos de Pis e Cofins sobre fornecimento de vale-refeição, vale-alimentação, fardamento e uniformes, com exceção das atividades específicas descritas na citada SC, que novamente não é o caso da empresa impugnante.

Dessa forma julgo correto o entendimento emanado pela autoridade a quo. Essas despesas, portanto, não se enquadram nos conceitos de insumo apresentados no PN COSIT/RFB nº 05/2018, motivo pelo qual vota-se pela manutenção das glosas.

Dessa maneira, pelas razões acima expostas mantenho as glosas.

Frete de transferência entre estabelecimentos (item 3.2.2.8 do tvf)

Em relação as despesas com frete de transferência entre estabelecimentos, a DRJ fundamenta a manutenção das glosas nos seguintes termos:

O direito ao crédito (para ambas as contribuições – PIS e Cofins) ora tratado, diz respeito, tão somente à armazenagem e ao frete na operação de venda, de

produtos adquiridos para revenda e de produtos de fabricação própria (consoante o disposto no inciso IX, art. 3º, combinado com inciso II, art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003).

Assim, somente é permitido o aproveitamento do crédito relativamente à armazenagem e ao frete quanto esses estiverem relacionados às operações de venda e desde que os serviços sejam contratados no mercado interno. Ou seja, diferentemente do entendimento da contribuinte, referido dispositivo legal não autoriza o creditamento sobre toda e qualquer despesa de frete. No presente caso, a lei autoriza o crédito, desde que os serviços (de armazenagem e de frete): sejam contratados de pessoa jurídica domiciliada no país; sejam vinculados a operações de venda; e, por fim, tenham o ônus suportado pelo contribuinte.

Portanto, as despesas relativas a quaisquer outros serviços, de armazenagem e frete, que não estejam vinculados a operações de venda, ainda que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país, não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição de PIS ou de Cofins devida. Assim, não concedem o direito ao crédito, por exemplo, fretes contratados no país para a transferências de mercadorias entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou para transferência de bens do ativo imobilizado, visto que não podem ser considerados como operações de venda. Note-se que este tipo de frete não pode também ser considerado como insumo do processo produtivo da empresa. Referido entendimento consta muito claro do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, conforme trecho abaixo reproduzido.

“5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO 56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.”

Ainda, de igual forma, a IN RFB nº 1.911, de 2019, art. 172, dispõe da seguinte maneira:

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram 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.

(...)§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

(...)

Em conclusão, a legislação concede o direito ao crédito, tão somente, para despesas com armazenagem e frete que estejam relacionadas às vendas efetuadas pela empresa, não sendo possível estender o direito a quaisquer outras despesas (de armazenagem e frete). A transferência de mercadorias entre os estabelecimentos ou para estabelecimentos varejistas não constitui etapa do processo produtivo das empresas, razão pela qual o respectivo frete não pode ser considerado como insumo, não ensejando, dessa forma, o crédito das contribuições não cumulativas.

Dessa forma julgo correto o entendimento emanado pela autoridade a quo. Essas despesas, portanto, não se enquadram nos conceitos de insumo apresentados no PN COSIT/RFB nº 05/2018, motivo pelo qual vota-se pela manutenção das glosas.

Irresignada com a decisão aduz a Recorrente:

Equivocadamente, o I. Julgador corroborou as alegações acima, de modo que manteve referida glosa sob o fundamento de que:

“Em conclusão, a legislação concede o direito ao crédito, tão somente, para despesas com armazenagem e frete que estejam relacionadas às vendas efetuadas pela empresa, não sendo possível estender o direito a quaisquer outras despesas (de armazenagem e frete). A transferência de mercadorias entre os estabelecimentos ou para estabelecimentos varejistas não constitui etapa do processo produtivo das empresas, razão pela qual o respectivo frete não pode ser considerado como insumo, não ensejando, dessa forma, o crédito das contribuições não cumulativas.”

Todavia, especificamente em relação à questão do direito a creditamento de PIS/COFINS sobre o valor dos fretes de transferência de produtos acabados, outro entendimento não cabe, a nosso ver, se não o de que se trata de etapa essencial à atividade econômica da pessoa jurídica e, portanto, os gastos correlatos devem ser computados no cálculo dos créditos.

Nem se fale que esta operação não se encontra abarcada pelo conceito legal de insumo, haja vista que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 em nenhum momento externaram tal conceituação e, dada a diferença das naturezas jurídicas dos tributos e da própria sistemática não cumulativa, não há o menor cabimento pretender exportar conceitos da legislação do ICMS e/ou do IPI, como nitidamente fez a Instrução Normativa SRF nº 404/04, até porque, neste particular, em nenhum momento as aludidas leis previram a aplicação subsidiária de uma ou outra norma.

Ocorre que, em que pese os argumentos apresentados pela Recorrente, no âmbito administrativo já se encontra pacificado que os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas. Transcreve-se a Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscal (CARF) sobre a matéria:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

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

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Dessa maneira, como as Súmulas CARF são de observância obrigatória pelos membros dos colegiados do órgão, as glosas devem ser mantidas.

☐ ICMS ST (item 3.2.2.10 do TVF); ICMS DIFAL (item 3.2.2.11 do TVF); e ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins (item 3.2.2.12 do TVF)

A DRJ em razão da ausência de comprovação do alegado por parte da Recorrente em sede de impugnação votou pela manutenção das glosas e do lançamento tal qual realizado pela autoridade fiscal, a saber:

Neste ponto específico a impugnante afirmou: “em razão da impossibilidade de discutir o assunto concomitantemente nas esferas administrativa e judicial, a Impugnante informa que não irá impugnar esses pontos, em razão da matéria estar sendo discutida, com decisão favorável à empresa, nos autos da medida judicial nº 0004197-50.2016.4.03.6100”. Apenas, especificamente em relação aos itens relacionados ao ICMS-ST e ICMS Difal, esclarece que a fiscalização lançou o presente auto de infração, com a incidência de multa de ofício no valor de 75% sobre o valor do suposto débito devido. Contudo, informa que as referidas discussões estão abarcadas na medida judicial supramencionada, de modo que a autuação deveria ter sido lavrada apenas para prevenir decadência.

Dessa forma, resta claro que não houve impugnação da rubrica glosada ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins (item 3.2.2.12 do TVF), motivo pelo qual não haverá manifestação sobre esta rubrica neste voto.

Com relação às duas outras rubricas, ICMS ST (item 3.2.2.10 do TVF) e ICMS DIFAL (item 3.2.2.11 do TVF), a impugnante apenas questiona a multa de 75%, uma vez que entende que as referidas discussões destas rubricas também estariam abarcadas na medida judicial supramencionada, de modo que a autuação deveria ter sido lavrada apenas para prevenir decadência e, conseqüentemente, sem a multa de 75%. Entretanto, apesar de alegar este fato, a impugnante não trouxe

nenhuma comprovação sobre o que alega. Não há prova de que tais rubricas estariam abarcadas na decisão judicial supracitada. A justificativa para a glosas destas duas rubricas foram que, partindo-se da premissa de que não se pode apropriar de créditos sobre mercadorias que não sofreram tributação de Pis e Cofins, em seguimento ao regime da não cumulatividade, o ICMS-ST bem como o ICMS DIFAL não podem servir de base de créditos para a empresa adquirente da mercadoria, posteriormente revendida, por não ter sido considerado na base do Pis/Cofins da etapa anterior. Por este motivo, a autoridade a quo entendeu que ambas as rubricas não se enquadram no conceito de insumo pelos critérios de essencialidade e relevância apresentados no PN COSIT/RFB nº 05/2018, conforme já demonstrado neste TV. A autoridade fiscal cita ainda, de forma expressa, a Certidão de Objeto e Pé datada de 09/02/2021 apenas na decisão sobre a rubrica do item 3.2.2.12 do TVF. Ou seja, entendeu a autoridade fiscal que tal certidão não abarcava as outras duas rubricas de ICMS glosadas.

Diante dos fatos acima narrados e da ausência de comprovação do alegado por parte da impugnante, voto pela manutenção das glosas e do lançamento tal qual realizado pela autoridade fiscal

Sobre a matéria, sustenta a Recorrente:

Relativamente ao tópico de “ICMS – ST” (item 3.2.2.10 do TVF), a Fiscalização entendeu que referidos valores não podem “fazer parte da base de créditos da empresa, pelo fato de não ser incluído na base de tributação do Pis e Cofins do vendedor da mercadoria, em razão de não representar uma receita auferida pela empresa vendedora da mercadoria com destaque do ICMS-ST, como se pode observar na redação do §1º do art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2002 c/c art. 12, §4º do Decreto-Lei 1.598/1977, que excluem da receita bruta, sujeita à tributação do Pis e da Cofins, os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário, que é o caso do ICMS-ST”.

Por sua vez, no que tange ao tópico “ICMS DIFAL” (item 3.2.2.11 do TVF), pontuou a I. Fiscalização que “Da mesma forma que o ICMS devido por Substituição Tributária (ICMS-ST), entendemos que o ICMS DIFAL não pode fazer parte da base de créditos da empresa”.

Por fim, observa-se no item 3.2.2.12, que a fiscalização lançou, ainda, para prevenir decadência, os valores referentes à diferença entre o ICMS destacado nas notas fiscais de venda e o ICMS a recolher, com fulcro na SCI Cosit nº 13/2018.

Contudo, em razão da impossibilidade de discutir o assunto concomitantemente nas esferas administrativa e judicial, a Recorrente reitera que não recorreu desses pontos, em razão da matéria estar sendo discutida, com decisão favorável à empresa, nos autos da medida judicial nº 0004197-50.2016.4.03.6100.

Assim, referidos valores (principal) deverão ficar com a exigibilidade suspensa, até o término da discussão judicial da ação supramencionada.

Contudo, afirmou o I. Julgador que: “Com relação às duas outras rubricas, ICMS ST (item 3.2.2.10 do TVF) e ICMS DIFAL (item 3.2.2.11 do TVF), a impugnante apenas questiona a multa de 75%, uma vez que entende que as referidas discussões destas rubricas também estariam abarcadas na medida judicial supramencionada, de modo que a autuação deveria ter sido lavrada apenas para prevenir decadência e, conseqüentemente, sem a multa de 75%. Entretanto, apesar de alegar este fato, a impugnante não trouxe nenhuma comprovação sobre o que alega. Não há prova de que tais rubricas estariam abarcadas na decisão judicial supracitada.”

Neste sentido, a fim de corroborar suas alegações, a Recorrente acosta a Decisão proferida nos autos do processo judicial mencionado (Doc. 02) em que determinou o sobrestamento até o julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706 (Tema 69) (Doc. 03), o qual trata justamente da exclusão de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Importante esclarecer que a Fiscalização já tinha conhecimento desde a fase fiscalizatória de referida medida judicial, de modo que poderia já ter lançado essa rubrica apenas com a finalidade de prevenir decadência, sem a exigência de multa de ofício.

Ademais, em relação aos itens relacionados ao ICMS-ST e ICMS Difal, insta esclarecer que a fiscalização lançou o presente auto de infração, com a incidência de multa de ofício no valor de 75% sobre o valor do suposto débito devido.

Contudo, conforme explanado acima, referidas discussões estão abarcadas na medida judicial supramencionada, de modo que a autuação deveria ter sido lavrada apenas para prevenir decadência.

Sobre esse tema, importante mencionar que o CARF já se posicionou sobre o assunto, proferindo a Súmula nº 17, vejamos:

Súmula CARF nº 17 Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo

Desta feita, deverá ser dado provimento ao Recurso Voluntário, para que sejam canceladas as multas de ofício de 75% sobre os itens de ICMS – ST e ICMS – DIFAL.

No presente caso, acerca das glosas relativas a inclusão ICMS – ST e ICMS – DIFAL na base de créditos da empresa, foi objeto de Impugnação e Recurso Voluntário apenas a exigência da multa de ofício de 75%, pois no entendimento da Recorrente a autuação deveria ter sido lavrada apenas para prevenir decadência e, conseqüentemente, sem a referida multa.

Contudo, razão não lhe assiste, pois, da análise dos documentos por ela acostados aos autos relativos ao processo nº 0004197-50.2016.4.03.6100 em tramite no TRF3, conclui-se que de fato a discussão ali travada engloba somente a exclusão de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, como constatado pela DRJ. Dessa maneira, afastada aplicação da súmula nº 17 do CARF.

Nesse sentido, considerando que a multa de ofício de 75% sobre as exigências foi aplicada nos exatos termos da legislação, inexistente razão para cancelá-la, assim mantida as exigências nos exatos termos do lançamento.

Da suspensão da exigibilidade do crédito tributário

Por fim, importa esclarecer que as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo suspendem a exigibilidade do crédito nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, a saber:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Conclusão

Assim, diante todo o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale