



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721185/2018-35
ACÓRDÃO	9303-015.664 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	15 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	LOJAS AMERICANAS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA.

Não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido se assenta em mais de um fundamento, todos autônomos e suficientes para manutenção do acórdão recorrido e a parte não traz divergência jurisprudencial com relação a todos eles.

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

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas no que se refere a despesas com insumos na atividade comercial, relativas à propaganda e marketing, aquisição de material de embalagem, teleprocessamento e depreciação de máquinas e equipamentos, e, no mérito, em negar-lhe provimento. A Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario acompanhou pelas conclusões, no que se refere a propaganda e marketing.

Sala de Sessões, em 15 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte LOJAS AMERICANAS S.A., com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão nº 3402-009.941**, de 26 de outubro de 2022, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, que por unanimidade de votos, resolveram dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, apenas para reverter a glosa com relação à Luz e Força (conta 51110004), no valor que esteja discriminado na conta de condomínio. O decisum foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

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

Os critérios de essencialidade ou de relevância (REsp nº 1.221.170/PR) devem ser avaliados em relação ao processo produtivo em si, do qual origina o produto final

ou atinente à execução do serviço prestado a terceiros. Os incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam o creditamento sobre bens ou de serviços utilizados na atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente sobre os insumos utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens.

Nesse passo, excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo ou na prestação de serviços e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições. Assim, em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não cumulativo sobre gastos com: i) embalagens; ii) custos dos serviços de marketing; iii) despesas comuns de condomínio em shopping centers; e iv) despesas de teleprocessamento.

CRÉDITOS COM DESPESAS DE ALUGUÉIS. BENS ANTERIORMENTE PERTENCENTES AO PATRIMÔNIO DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

A partir de 1º/08/2004, é vedada a apropriação de créditos da não cumulatividade das contribuições relativo a despesas de aluguéis de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente geram crédito quando utilizados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços. Não se aplica a comércio varejista de mercadorias.

RECEITA. CONCEITO.

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade, decorrentes do seu objeto social, e que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários. Neste conceito enquadram-se os descontos obtidos juntos a fornecedores, decorrentes das práticas de pedágio ou "rappel", devidas aos descontos obtidos, às mercadorias bonificadas e às recuperações com propaganda e marketing.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

Os critérios de essencialidade ou de relevância (REsp nº 1.221.170/PR) devem ser avaliados em relação ao processo produtivo em si, do qual origina o produto final ou atinente à execução do serviço prestado a terceiros. Os incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam o creditamento sobre

bens ou de serviços utilizados na atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente sobre os insumos utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens.

Nesse passo, excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo ou na prestação de serviços e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições. Assim, em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não cumulativo sobre gastos com: i) embalagens; ii) custos dos serviços de marketing; iii) despesas comuns de condomínio em shopping centers; e iv) despesas de teleprocessamento.

CRÉDITOS COM DESPESAS DE ALUGUÉIS. BENS ANTERIORMENTE PERTENCENTES AO PATRIMÔNIO DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

A partir de 1º/08/2004, é vedada a apropriação de créditos da não cumulatividade das contribuições relativo a despesas de alugueis de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente geram crédito quando utilizados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços. Não se aplica a comércio varejista de mercadorias.

RECEITA. CONCEITO.

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade, decorrentes do seu objeto social, e que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários. Neste conceito enquadram-se os descontos obtidos juntos a fornecedores, decorrentes das práticas de pedágio ou "rappel", devidas aos descontos obtidos, às mercadorias bonificadas e às recuperações com propaganda e marketing.

Breve síntese do processo

Trata o processo de Auto de Infração, lavrado em decorrência de insuficiência de recolhimento do PIS/COFINS, acrescido de multa de 75%, relativo a fatos geradores do período de 01/01/14 a 31/12/14, em valor total de R\$ 146.936.188,12 a título de COFINS (fls. 6.016/6.021) juros; e em valor total de R\$ 31.900.619,71 a título de PIS (fls.6.022/6.027), decorrente das seguintes infrações constatadas pela Fiscalização: (i) omissão de receitas; (ii) glosa de créditos e (iii) glosa de ajustes de créditos.

Consta do Termo de Verificação Fiscal, parte integrando do Auto de Infração, que a contribuinte, dedicada ao **comércio varejista**, aproveita-se de créditos e efetua exclusões da base

de cálculo das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS indevidamente, tendo em vista as glosas de crédito efetuadas pela Fiscalização (item “V” do Termo de Verificação Fiscal - TVF de fls. 6.028/6.076). A seguir estão discriminados os tipos de créditos que foram glosados:

Glosa nº	Descrição
1	Custo dos Serviços de Marketing (conta 41010013)
2	Despesas com Material de Embalagem (conta 51130001)
3	Despesas Comuns de Condomínio – Lojas em Shopping Centers
4	Despesas com Aluguéis de Imóveis já Pertencentes ao Contribuinte
5	Despesas de Teleprocessamento
6	Depreciações

Também foram identificadas omissões de receitas não consideradas na base de cálculo das contribuições, conforme discriminado no Termo de Verificação Fiscal a seguir reproduzido: a) Resultados lançados em contas de “descontos”; b) Receitas de locação de quiosques; e c) Valores recebidos de instituições financeiras;

Após a Impugnação interposta pela contribuinte, a qual, em síntese defende a regularidade da escrituração e contabilização de suas despesas e receitas, e da apuração das contribuições do PIS/COFINS, rejeitando glosas de créditos da não-cumulatividade e imputação de omissão de receitas. Argumenta principalmente que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

A lide foi decidida pela 2ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, nos termos do Acórdão nº 12-108.529, de 26 de junho de 2019, que, por unanimidade de votos, decidiu por manter *in totum* o crédito constituído (12981/13009).

Cientificada do Acórdão da DRJ/RJ, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls.13018/13108), basicamente reiterando os mesmos argumentos postos na Impugnação, sustentando, em síntese, que a glosa de créditos efetuadas sobre insumos, e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, o qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, bem como, principalmente, com base no julgamento realizado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no RE nº 1.221.170/PR, o qual definiu que o conceito insumo está vinculado à essencialidade ou relevância dos dispêndios em relação à atividade econômica do contribuinte. Defende, ainda, que a pretensa acusação de omissão de rendimentos, em três modalidades distintas, é absolutamente incompatível com a realidade dos fatos, que não poderá prosperar. Por fim, requer a realização de diligência.

Os autos, então, vieram para julgamento do Recurso Voluntário, sendo submetidos à apreciação da Turma julgadora, que deu parcial provimento ao recurso, para reverter a glosa

com relação à energia (luz e força –conta 51110004), do valor que esteja discriminado na conta de condomínio (fls.13114/13156).

Recurso Especial da Contribuinte

Cientificada do Acórdão nº 3402-009.941, insurgiu-se a contribuinte contra o resultado do julgamento, apresentando Recurso Especial de divergência (fls.13184/13250 – e docs. Fls.13251/13433), apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado, quanto as seguintes matérias/paradigmas: (i) ***Crédito de Pis e Cofins. Despesas com Insumos na Atividade Comercial*** (paradigma Acórdão nº 3301-004.483 e 3402-007.706) e (ii) ***Base de Cálculo de Pis e Cofins. Recuperação de Despesas e Custos com Propaganda*** (paradigmas Acórdãos nºs. 9303-013.338, 3301-002.137).

Com fundamento no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, o Presidente da 4ª Câmara desta 3ª Seção do CARF, dou seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte (fls. 13441/13453, somente para a matéria “(i) ***Crédito de Pis e Cofins. Despesas com Insumos na Atividade Comercial***”. A divergência foi reconhecida neste ponto porque “o paradigma 3301-004.483 reconhece créditos de Cofins sobre insumos, com base no inciso II do art. 3º da Lei 10.833/03, para empresa varejista, posto que os insumos relacionados a EPI e Uniformes (fl. 3.758) não foram especificados como insumos pertinentes a produção ou prestação de serviços por parte da varejista”.

Já em relação à matéria “(ii) ***Base de Cálculo de Pis e Cofins. Recuperação de Despesas e Custos com Propaganda***, expõe que os paradigmas (Acórdãos nºs. 9303-013.338, 3301-002.137), indicado pela contribuinte, não instaura divergência, porque, nas transcrições feitas, não se demonstrou que se tratasse dos mesmos tipos de lançamentos. Ao final conclui, ainda que a tese da tributabilidade das recuperações de despesas e custos apresente divergência na comparação das decisões, o fundamento probatório adicional e autônomo, acerca da insuficiência probatória indicada no acórdão recorrido, não permite o seguimento do recurso nesta parte.

Recurso de Agravo

Cientificada, a contribuinte interpôs o Agravo, acolhido contra Despacho de Admissibilidade, que deu parcial seguimento ao Recurso Especial. O recurso foi acolhido, dando seguimento ao Recurso Especial relativamente à matéria “(ii) ***Base de Cálculo de Pis e Cofins. Recuperação de Despesas e Custos com Propaganda***”, mas apenas em relação ao paradigma acórdão nº 9303-013.338.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, cientificada do Recurso Especial interposto pela contribuinte e dos Despachos que lhe deram seguimento, apresentou suas contrarrazões, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial. Em relação ao primeiro ponto levantado, afirma que “apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo ou na prestação de serviços e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições. Assim, em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas

dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não cumulativo a título de insumos”.

Em relação ao tópico *“Recuperação de Despesas e Custos com Propaganda”*, segundo ponto levantado no recurso, defende que *“segundo a sistemática não-cumulativa, introduzida pelas Leis 10.637/2002 e (PIS não cumulativo) e 10.833/2003 (COFINS não cumulativa), as contribuições incidem sobre o faturamento mensal, assim entendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.*

Por fim, pugna pelo desprovemento do Recurso Especial da contribuinte, com o fim de manter o acórdão proferido pela e. Turma *a quo*, nos quesitos objeto da presente insurgência.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pela contribuinte.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Do conhecimento do Recurso Especial da Contribuinte:

O Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte é tempestivo, conforme atestado pelo Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial. Contudo, deve ser conhecido em parte. É o que se passa a demonstrar.

Em relação à matéria ***“(i) Crédito de Pis e Cofins. Despesas com Insumos na Atividade Comercial (paradigma Acórdão nº 3301-004.483)”***, consta do Despacho de Admissibilidade o seguinte:

3.1 Crédito de Pis e Cofins. Despesas com Insumos na Atividade Comercial

A recorrente suscita divergência sustentando que, mesmo sendo empresa comercial, teria direito a crédito de Pis e Cofins, calculado sobre despesas com insumos. O Acórdão recorrido, por outro lado, decidiu que os insumos somente dão direito a crédito no caso de produção ou prestação de serviços, conforme se copia:

Fl. 13.134:

Percebe-se que resta comprovado nos autos que na referida conta de despesa/custo são contabilizados valores relacionados com as receitas de prestação de serviços de marketing e a revenda de mercadorias, bem como que a recorrente efetuou o creditamento das contribuições sobre a totalidade do saldo ali existente.

Procedendo dessa forma, a recorrente pleiteia que o conceito de insumo seja aplicado também ao seu ramo de atividade (comércio varejista), mormente com relação as despesas com publicidade e propaganda que também que beneficiaram no incremento dos produtos revendidos.

Entendo que não se pode admitir esse alargamento do conceito de insumo visando a aplicação em sua atividade de comércio (revenda de bens), por inexistir autorização legal para tanto. Na comercialização de mercadorias que não foram produzidas ou fabricadas pelo contribuinte, somente há o direito ao creditamento sobre os bens adquiridos para revenda, com base nos incisos I dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, mas não com base nos incisos II desses artigos, pois ausente, nesse caso, o processo produtivo de prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens requerido neste inciso.

O paradigma 3301-004.483 foi apresentado na seguinte comparação:

Fl. 13.190

Acórdão recorrido nº 3402-009.941	Acórdão paradigma nº 3301-004.483
Procedendo dessa forma, a recorrente pleiteia que o conceito de insumo seja aplicado também ao seu ramo de atividade (comércio varejista), mormente com relação as despesas com publicidade e propaganda que também que beneficiaram no incremento dos produtos revendidos Entendo que não se pode admitir esse alargamento do conceito de insumo visando a aplicação em sua atividade de comércio (revenda de bens), por inexistir autorização legal para tanto. Na comercialização de mercadorias que não foram produzidas ou fabricadas pelo contribuinte, somente há o direito ao creditamento sobre os bens adquiridos para revenda, com base nos incisos I dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, mas não com base nos incisos II desses artigos, pois ausente, nesse caso, o processo produtivo de prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens requerido neste inciso. (...) Resta claro, pelo texto do dispositivo transcrito, que os gastos com publicidade de propaganda próprios visando incrementar as suas vendas não se enquadram ao caso como insumo, uma vez que a atividade desenvolvida pela Recorrente não se trata de atividade de industrialização e nem prestação de serviços. As despesas incorridas com publicidade e propaganda, embora, em tese, possam ser essenciais à atividade comercial de revenda desenvolvida Recorrente, não podem dar direito a crédito por falta de previsão legal." (nossos os grifos)	A Recorrente teve em seu desfavor a lavratura dos Autos de Infração de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, dos períodos de apuração de janeiro de 2011 a dezembro de 2013, em 04/12/2015, no montante de R\$ 266.200.659,25. A empresa tem por atividade econômica o comércio varejista de gêneros alimentícios, utensílios domésticos, produtos de limpeza e armarinhos, equipamentos de informática, eletroeletrônicos e baterias automotivas, dentre outros. (...) Aquisição de gás liquefeito de petróleo e óleo diesel Esta glosa refere-se ao crédito relativo à despesa da Recorrente com o GLP e óleo diesel que são utilizados nos geradores de energia das lojas. Alega a Recorrente que os combustíveis são utilizados para gerar energia elétrica consumida em suas lojas, ou seja, para garantir o funcionamento de sua atividade econômica. Compra o GLP para abastecer os geradores que irão ser utilizados para gerar energia elétrica, isso porque nas lojas existem os setores de padaria (fabricação de pães, bolos, etc), frios (beneficiamento de queijos, presuntos, etc.) e açougue(beneficiamento de carnes). Na impugnação, a Recorrente juntou documentação comprovando a compra de vários grupos geradores de energia elétrica que equipam cada loja, bem como notas fiscais de GLP, adquirido para servir de combustível para os motores dos grupos geradores de energia elétrica. A glosa deve ser revertida, com supedâneo no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003. Como bem fundamentou o relator do acórdão nº 3301003.874, Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, julgado recentemente por esta Turma:

	"GLP é sabidamente um combustível apto a gerar energia, se tal energia for "destinado ao setor de padaria para fabricação dos pães e bolos que serão posteriormente vendidos", como registrou a recorrente, é atividade fabril, ainda que o comércio seja a atividade preponderante da recorrente." Aquisição de Equipamento de Proteção Individual (EPI) e Uniformes A glosa referiu-se à aquisição de EPIs e uniformes para os funcionários da Recorrente. Aduz a empresa que, para cada setor específico das lojas a legislação trabalhista brasileira prevê a obrigatoriedade do fornecimento de equipamentos de proteção individual (Norma Regulamentadora 06 do Ministério do Trabalho – NR6 c/c art. 166 da CLT), bem como de uniformes para os seus funcionários. Fez a juntada aos autos de documento da política interna de gestão e utilização de EPI. Entendo que assiste razão à Recorrente, devendo as glosas serem revertidas, com base no art. 3º, II, das Leis n 10.637/2003 e 10.833/2003. (...) Dispêndios com manutenção de equipamentos e instalações Alega a Recorrente que tais glosas se referem às despesas com armazenagens efetuadas com a empresa REFRIIO – Armazéns Gerais Frigoríficos S/A e outros fornecedores. Alega a Recorrente que a REFRIIO – Armazéns Gerais Frigoríficos S.A. armazena os itens que precisam ser mantidos em refrigeradores, juntou notas fiscais dessa prestadora de serviço no doc. 12 da Impugnação. Cabe o creditamento com base no art. 3º, I e IX das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, apenas para as despesas com armazenagem de mercadoria, ou seja, a estrita de guarda de mercadoria. (...) Dispêndios com IPTU A Recorrente pleiteia o crédito com dispêndios de IPTU, com base no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003: "TV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa". Entendo que assiste razão à Recorrente, porquanto os valores pagos a título de aluguel de imóvel englobam os dispêndios com os tributos referentes ao bem, que são encargos contratuais do locatário. (...) Dispêndios com fretes entre CD e outros
--	---

	estabelecimentos Entende a Recorrente que as despesas de “frete para filiais” são passíveis de crédito, com base no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03, uma vez que: “Para atingir o seu objetivo principal que é vender, a Recorrente precisa estar próximo aos seus clientes (isso se dá através de suas lojas), portanto, as mercadorias necessitam chegar nas lojas para que se consiga vender. Assim, o frete de transferência é, portanto, de fundamental importância e apresenta-se como um longa manus para se atingir a venda ao cliente”. A glosa deve ser revertida, porque os fretes entre os centros de distribuição e outros estabelecimentos da Recorrente é essencial às atividades de venda de produtos (art. 3º, I c/c IX da Lei nº 10.833/2003). Nesse sentido, novamente, socorro-me do precedente desta Turma, o voto da Conselheira Liziane Angelotti Meira, no acórdão já mencionado, nº 3301-003.874: (...) Dispêndios com armazenagem de produtos importados e com despesas aduaneiras Para a Recorrente, as despesas de armazenagem de produtos importados não se distinguem da armazenagem de produtos nacionais. Já as despesas aduaneiras correspondem aos créditos relativos às despesas que integraram o valor do custo de mercadorias importadas, tais como os valores desembolsados com despachante, o manuseio de contêiner, a movimentação com empilhadeiras, a armazenagem, a amarração e a desamarração de navio, entre outras despesas essenciais para nacionalização da mercadoria estrangeira. Defende o creditamento com base no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03. Entendo que lhe assiste razão. Explico. Quanto à armazenagem, tal creditamento se dá com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, para a Cofins, e no inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, para a Contribuição para o PIS/Pasep. Trata-se de previsão genérica de crédito em relação a despesas com armazenagem, abrangendo tanto a de mercadorias nacionais quanto a de importadas, todavia a única exigência é a constante no § 3º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003: a despesa com armazenagem deve ser derivada de aquisição do serviço junto à pessoa jurídica domiciliada no País. Por sua vez, as despesas aduaneiras também podem ser objeto de creditamento, nos termos do inciso II do art. 3º das leis de regência, salvo os valores pagos a
	despachante, pessoa física, por expressa vedação legal. (...) (Nossos os destaques)

Com efeito, o paradigma 3301-004.483 reconhece créditos de Cofins sobre insumos, com base no inciso II do art. 3º da Lei 10.833/03, para empresa varejista, posto que os insumos relacionados a EPI e Uniformes (fl. 3.758) não foram especificados como insumos pertinentes a produção ou prestação de serviços por parte da varejista. Portanto, a divergência deve ser reconhecida, porque tal tese é contrária ao que estabeleceu o acórdão recorrido na matéria, conforme se viu.

Aqui cabe algumas considerações, em relação ao conhecimento.

Dentro deste tópico, nas razões de mérito, a recorrente se insurge contra diversas despesas que foram desconsideradas pela Fiscalização, mas por motivos diversos.

No item **“IV.3 – DO DIREITO AOS CRÉDITOS DECORRENTES DE DESPESAS COM ALUGUÉIS DE IMÓVEIS DE PESSOA JURÍDICA”**, pleiteado no recurso que ora se analisa, a restrição para o crédito neste item se refere apenas às despesas com aluguel de imóvel que já pertenceram ao contribuinte, na forma do §3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04, portanto trata-se de situação fática e jurídica totalmente diferente do paradigma indicado.

Da mesma forma o item **“V – DOS AJUSTES NOS CRÉDITOS EFETUADOS PELA RECORRENTE MEDIANTE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS”**, glosados por entender a Fiscalização que se referem a custos incorridos em período anterior ao do mês de competência em que foram apurados.

No tópico **“IV.5 - DO DIREITO AOS CRÉDITOS APURADOS COM BASE NOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS”**, quanto as despesas de depreciação/amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, a apuração de crédito é permitida. Contudo, a Fiscalização glosou parcialmente o resultado da contribuinte obtido na conta contábil 13201161 (benfeitorias), porque na verdade houve equívoco na apuração em relação a depreciação de imóveis (e edifícios) próprios, contabilizada na conta 13201112.

Nos tópicos **“V.1 - DO DIREITO AOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS DE ARMAZENAGEM CLIMATIZADA DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA REVENDA”** e **“V.1 - DO DIREITO AOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS DE ARMAZENAGEM CLIMATIZADA DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA REVENDA**, os créditos foram glosados sob o entendimento de que créditos extemporâneos devem ser computados no mês de sua aquisição. E, por consequência, para que estes créditos possam ser utilizados nos correspondentes períodos de aquisição, torna-se necessária a retificação das apurações.

Portanto, dos tópicos citados acima, percebe-se que não há similitude fática e jurídica, para fins de conhecimento do Recurso Especial proposto pela contribuinte, com exceção dos seguintes créditos constantes pleiteados no recurso: (i) *Despesa com propaganda e marketing*; (ii) *Aquisição de material de embalagem*; (iii) *Despesas de teleprocessamento*; e, (iv) *Crédito sobre depreciação de máquinas e equipamentos*.

Já em relação à matéria **“(ii) Base de Cálculo de Pis e Cofins. Recuperação de Despesas e Custos com Propaganda”**. Oportuno esclarecer, que se trata lançamentos contábeis referentes a descontos obtidos com fornecedores/outro, quais sejam: primeira hipótese - verbas de propaganda cooperada - receita sobre serviços de marketing (participação em campanhas publicitárias da LASA), contabilizada nas contas 32010017 – “receita sobre serviços de marketing” e 51070037 - “recuperação serviços de marketing”; segunda hipótese – renegociações com fornecedores, baixa de preços em situações específicas (descontos incondicionais – baixa de

preço, descontos incondicionais e descontos obtidos fornecedores/outro. Nesse último caso, os valores envolvidos foram contabilizados nas contas contábeis Conta 52010012 – “descontos incondicionais baixa de preço”, Conta 52010001 – “descontos incondicionais” e Conta 61030001 – “descontos obtidos fornecedores/outro”.

Transcrevem-se excertos do acórdão recorrido para caracterizar as rubricas de que se trata no tópico:

Ao longo da sua defesa, a empresa faz longa exposição sobre o conceito de receita a fim de defender que os referidos descontos contabilizados não possuem essa natureza e, por consequência, estão fora do campo de incidência das contribuições. Extraí-se do conceito de receita defendido que esta se caracteriza como a entrada de recursos no patrimônio da pessoa jurídica, integrando-o em caráter definitivo. Argumenta que, no caso em exame, a Recorrente não está recebendo quantia nova, mas sim, deixando de pagar, parcialmente, suas obrigações, em virtude das situações registradas nas referidas contas contábeis em virtude de abatimento dos valores então por ela devidos aos seus fornecedores, reduzindo o montante das obrigações então assumidas, fato que não representa a percepção de algo novo, mas sim redução do endividamento e das obrigações a serem pagas aos fornecedores.

Alternativamente, defende ainda que se tais valores forem considerados receitas, seriam de natureza financeira decorrentes de renegociação de preços com seus fornecedores, tributando-se, por consequência, a alíquota zero. Nesse caso, cita como exemplo o caso do período de vendas de chocolates para a Páscoa e de produtos natalinos. Uma vez passado o domingo de Páscoa ou o Natal, o estoque remanescente de chocolates passa a não ter o mesmo valor esperado de venda. Diante disso, resta identificada sua natureza financeira, pois os ditos valores são decorrentes de negociação entre a Recorrente e seus fornecedores e que redundaram em diminuição do valor das obrigações antes assumidas por aquela em face destes.

A Fiscalização entendeu que, em qualquer das hipóteses, quer por recuperação de custo/despesa em participação em campanhas publicitárias, quer pela renegociação de preços para a manutenção da margem de lucro do contribuinte, os valores contabilizados nas contas citadas são receitas tributadas pelo PIS e pela COFINS, devendo ser incluídas na apuração dessas contribuições.

Para comprovar a divergência em relação ao tema, a recorrente indica como paradigma o **Acórdão nº 9303-013.338, (único aceito no Despacho de Agravo)**. Transcreve-se parte da ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2010

PIS E COFINS. COMPOSIÇÃO. DESCONTOS COMERCIAIS E BONIFICAÇÕES. REDUTORES DE CUSTO.

O desconto incondicional é aquele concedido independente de qualquer condição futura, não sendo necessário que o adquirente pratique ato subsequente ao de compra para a fruição do benefício. No caso vertente, as bonificações e descontos comerciais ao se enquadrarem como descontos incondicionais, independentemente da ausência de descrição na nota fiscal, devem ser considerados como parcela redutora do custo de aquisição para o adquirente.

Tais bonificações, modalidades de descontos incondicionais, e os descontos comerciais não possuem natureza jurídica e contábil de receita passível de tributação pelo PIS e Cofins.

No entanto, apesar do Despacho de Agravo, entender que estão presentes os pressupostos de admissibilidade em relação a tal ponto. Oportuno ressaltar que no julgamento do Recurso Voluntário preferido pelo acórdão ora recorrido, o Colegiado *a quo* negou-lhe provimento, por entender que as recuperações de custos/despesas possuem a natureza de receitas e devem ser tributados, conforme previsão do artigo 44 da Lei nº 4.506/1964. Além disso, na fundamentação, o Colegiado expõe que não restou comprovada a natureza dos valores ora discutidos, visto que a recorrente não demonstrou, por meio de documentos, a existência de correspondência direta entre os custos de propaganda e os reembolsos recebidos pela Empresa. Tal fato restou evidenciado no Termo de Verificação Fiscal, bem como no Acórdão da DRJ.

À vista disso, conforme bem pontuado no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, a questão é que há fundamento autônomo e independente abordado no acórdão recorrido e não enfrentado no acórdão paradigma. Para evidenciar a afirmativa, segue transcrição de um trecho contido no referido despacho:

Todavia, para além de tal tese, o acórdão recorrido nega provimento, na matéria, por considerar que não houve provas de que tais rubricas representassem realmente recuperação de custos ou despesas. Transcreve-se excerto do recorrido (fl. 13.150):

Todavia, para aqueles que entendem, em tese, que recuperação de custos/despesas não têm natureza jurídica de receita, oportuno aqui esclarecer que nos autos não restou comprovada esta natureza dos valores ora discutidos. O Contribuinte não demonstrou, por meio de documentos, a existência de correspondência direta entre os custos de propaganda e os reembolsos recebidos pela Empresa. As argumentações teóricas sobre o tema expostas pela Recorrente não vieram lastreadas por quaisquer documentos comprobatórios, tais como planilhas de custos/despesas incorridos em correspondência com os valores recebidos.

Como se sabe, o momento adequado para apresentação da prova documental pela empresa é na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos em caso de impossibilidade de apresentação por motivo de força maior, ou se refira a direito ou fato superveniente, ou se destine a contrapor fatos ou razões

posteriormente trazidas aos autos (§4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, inserido pela Lei n.º 9.532/97) , situações que não foram identificadas no presente processo.

Nesse cenário, não houve questionamento, por parte da recorrente, por meio de Embargos, acerca dessa insuficiência probatória indicada no acórdão recorrido, e por ele utilizada como fundamento adicional.

Assim, ainda que a tese da tributabilidade das recuperações de despesas e custos apresente divergência na comparação das decisões, o fundamento probatório adicional e autônomo não permite o seguimento do recurso nesta parte. (grifou-se)

A recorrente ao se insurgir quanto ao acórdão recorrido, enfrentou e trouxe paradigmas (acórdãos 9303-013.338 e 3301-002.137) pretendendo comprovar a divergência jurisprudencial tão somente com relação a *“não incidência das contribuições sobre o ingresso de valores na contabilidade a título de recuperação de despesas ou redução de custos com despesas de propaganda”*, sem enfrentar a matéria relativa à ausência de comprovação quanto a natureza dos valores discutidos, que é suficiente, por si só, para a manutenção do acórdão recorrido. Considero, portanto, precisa a conclusão consignada no despacho de admissibilidade.

Havendo dois fundamentos autônomos e não sendo atacados os dois, não deve ter prosseguimento o recurso especial de divergência. Nesse sentido, é a Súmula n.º 283 do Supremo Tribunal Federal (STF), que ora se cita por analogia, a saber: *“É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles”*. Ou, ainda, pode-se citar a Súmula n.º 126 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) com a mesma coerência, veja-se: *“É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário.”*

Nessa mesma linha de entendimento, manifestou-se esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no acórdão n.º 9303-014.727, cuja ementa segue abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial não deve ser conhecido, quando, do confronto da decisão recorrida com os paradigmas indicados, não restar configurada divergência interpretativa: para a caracterização de controvérsia jurisprudencial, é necessário que haja similitude fática entre as situações analisadas pelos paradigmas e aresto recorrido.

RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ATACADO. NÃO CONHECIMENTO.

Quando existir, na decisão recorrida, fundamentos autônomos para a sua subsistência, o recurso especial deverá atacar todos eles, indicando paradigmas pertinentes para cada fundamento, sob pena de não ser conhecido o apelo de divergência. (Acórdão nº 9303-014.727 – CSRF / 3ª Turma, Rel. Conselheiro Vinícius Guimarães, Sessão de 12 de março de 2024). (grifou-se)

Pelo exposto acima, não reconheço o dissídio jurisprudencial, por força do fundamento autônomo presente apenas no acórdão recorrido (a tese de ausência de comprovação da natureza dos valores ora discutidos).

Assim, conheço apenas em parte do Recurso Especial apresentado pela contribuinte, tão somente em relação à matéria “(i) **Crédito de Pis e Cofins. Despesas com Insumos na Atividade Comercial (paradigma Acórdão nº 3301-004.483)**”, apenas no que tange: (i) *Despesa com propaganda e marketing*; (ii) *Aquisição de material de embalagem*; (iii) *Despesas de teleprocessamento*; e, (iv) *Crédito sobre depreciação de máquinas e equipamentos*.

II – Do mérito - Crédito de Pis e Cofins. Despesas com Insumos na Atividade Comercial:

(i) – Créditos sobre Custo dos Serviços de Marketing (conta 41010013):

Primeiramente, oportuno ressaltar que a recorrente se equivoca na premissa por ela adotada de que o conceito de insumo abrange todo custo, despesa e encargo necessário e indispensável à consecução da atividade do contribuinte, se aplicando às pessoas jurídicas que exercem atividade comercial, no atacado ou no varejo, pois, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a aplicação do referido conceito somente se justifica em aquisições de bens e serviços aplicado na produção ou na prestação de serviços, não alcançando, por conseguinte, as atividades comerciais, ou seja, a revenda de mercadorias.

Especificamente, em relação aos gastos contabilizados na conta 41010013 – “custo dos serviços de marketing”, consta do Termo de Verificação Fiscal o seguinte:

Conclusão da Fiscalização

Por todo o exposto e de acordo com a documentação apresentada pelo contribuinte, não se consegue estabelecer que os custos incorridos com propaganda pelo contribuinte (conta 41010013 – “custo dos serviços de marketing”) sejam associados com as receitas auferidas contabilizadas na conta 32010017 – “receitas sobre serviços de marketing”, seja porque tais receitas tenham outra natureza, pois o contribuinte não logrou êxito em comprovar que as receitas sejam relativas a serviços prestados de propaganda, seja porque os custos com propaganda não guardam relação direta com os valores cobrados dos fornecedores, uma vez que a propaganda claramente se destina a incrementar as vendas do próprio contribuinte. **O contribuinte, no caso, é o contratante dos serviços de propaganda para o benefício do seu próprio negócio e não o prestador de tais serviços aos seus fornecedores.**

Além disso, verifica-se claramente que o contribuinte contabiliza diversos tipos de transação com seus fornecedores (renegociações, descontos, divergências em mercadorias, verbas de propaganda cooperada, recomposição de margem de lucro etc.) em diversas contas contábeis, oferecendo à tributação do PIS e da COFINS apenas parte dessas receitas e se aproveitando de todo o crédito relativo a gastos com propaganda própria, como se tais gastos fossem insumos de prestação de serviços de propaganda.

Assim, apesar da roupagem atribuída à operação pelo contribuinte, para justificar o crédito relativo a despesas de propaganda e publicidade, não há que se falar em crédito de insumos utilizados na prestação de serviços de marketing, cujas receitas são lançadas na conta “Receita sobre Serviços de Marketing – 32010017”. **Fato é que o contribuinte, empresa comercial, veicula anúncios com o intuito de vender os produtos que comercializa e não para gerar propaganda de seus fornecedores.** Os gastos tais como pagamento para veiculação de anúncio, contratação de serviços gráficos para encartes e folders etc. **são feitos estritamente dentro da atividade normal da empresa de comércio varejista.**

Pelo exposto, verifica-se que os gastos contabilizados nesta conta se referem a despesas de propaganda e publicidade, que, por falta de previsão legal, não geram créditos de PIS e de COFINS.

No julgamento da impugnação, segundo a DRJ “os gastos contabilizados na conta 41010013 se referem a despesas de propaganda e publicidade, que, não encontrando previsão legal, não geram créditos de PIS e de COFINS. Observe-se que não há propriamente prestação de serviços para terceiros, na verdade, a contribuinte desembolsa recursos com sua própria publicidade e, após, aufera receita com seus fornecedores porque os produtos destes são mencionados nas diversas peças publicitárias”.

Ainda, consta do acórdão recorrido: “Resta claro, pelo texto do dispositivo transcrito, que os gastos com publicidade de propaganda próprios visando incrementar as suas vendas não se enquadram ao caso como insumo, uma vez que a atividade desenvolvida pela Recorrente não se trata de atividade de industrialização e nem prestação de serviços. As despesas incorridas com publicidade e propaganda, embora, em tese, possam ser essenciais à atividade comercial de revenda desenvolvida Recorrente, não podem dar direito a crédito por falta de previsão legal”.

No seu recurso a contribuinte aduz que “o Acórdão recorrido reconhece haver receita decorrente de prestação de serviços de propaganda e marketing, mesmo porque há previsão no artigo 4º do estatuto social da Recorrente, que enumera as atividades a que ela se dedica e constantes do objeto social, dentre os quais também a de prestação de serviços de assistência técnica, publicidade, marketing e merchandising”.

Defende que “a receita auferida pela Recorrente e, conseqüentemente, oferecida à tributação pelo PIS/COFINS, é contabilizada na conta “Receita sobre Serviços de Marketing – 32010017” sendo lançados, em contrapartida, os custos havidos para a realização das campanhas

publicitárias, na conta 41010013, que são considerados na apuração dos créditos das contribuições, mas glosadas conforme a autuação.

Afirma que “*não se olvide que a veiculação de propaganda beneficia a própria Recorrente, por evidente. Contudo, inegáveis são os efeitos positivos aos fornecedores pela maior exposição de suas marcas e produtos e consequente aumento de vendas. É exatamente por tais benefícios que os fornecedores pagam à Recorrente por serviços de marketing, independentemente de avença formal, fórmula do valor cobrado e de formas de pagamento*”.

Ao final defende que “*incorre a Recorrente em custos, encargos e despesas tributadas e necessárias à prestação dos serviços de marketing por ela prestados aos fornecedores, que são lançadas na conta 41010013 e por serem essenciais, relevantes e pertinentes a essa atividade, objeto do seu estatuto social, constituem crédito para abater do valor das contribuições.*

Nesse passo, sem adentrar em maiores digressões acerca do histórico e controvérsias jurídicas instauradas em torno do critério jurídico a ser utilizado para fins de aferição da natureza de insumo, pacificado com a prolação do julgado supra, adota-se a seguinte orientação: O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte

Sem razão a recorrente nesse ponto.

Primeiramente tem-se que: “*Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos*” Acórdão nº 9303-010.247).

No entanto, requer a recorrente que o conceito de insumo seja aplicado também ao seu ramo de atividade (comércio varejista), mormente quanto as despesas incorridas com propaganda e divulgação para seu benefício próprio, como se tais gastos fossem insumos de prestação de serviços de propaganda.

Conforme bem pontuado pelo Acórdão recorrido, cujos fundamento adoto como razões de decidir:

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

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

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL 40.

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

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).

Além disso, como nos autos o contribuinte não logrou êxito em comprovar que todos os custos com propaganda registrados na conta 41010013 – “custo dos serviços de marketing” guardam relação direta com os valores cobrados dos fornecedores a título de prestação de serviços, tampouco a empresa apresentou qualquer segregação contábil ou rateio dessas despesas/custos, uma vez que a propaganda claramente se destina principalmente a incrementar as vendas do próprio contribuinte, não se admite o cálculo de crédito sobre o total dessa conta, estando correta a glosa efetuada pela Fiscalização.

Por fim, vale lembrar que se o Fisco efetua o lançamento fiscal fundado nos elementos apurados na ação fiscal, cabe ao autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco. No caso concreto, a empresa não trouxe aos autos elementos hábeis e suficientes para comprovar o seu direito creditório sobre a referida despesa/custo.

Assim, com base nesses fundamentos, deve ser mantida a glosa.

Portanto, nego provimento ao recurso da contribuinte nesse ponto.

(ii) Material de embalagem:

Segundo consta dos autos, trata-se de gastos com embalagens, basicamente sacolas plásticas, fornecidas aos clientes nas lojas para embalar as mercadorias adquiridas.

Sobre esse item, a empresa busca justificar que os créditos apropriados são previstos na legislação e na jurisprudência, independente da atividade que desempenha. Com isso justifica que os créditos referidos nas Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03 não estão restritos aos

fabricantes e aos prestadores de serviços, mas também às empresas que comercializam bens já pronto como é o seu caso.

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

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, mantem-se a glosa.

(iii) Despesas com teleprocessamento:

A recorrente alega que " *diante das características e funções de que se reveste o sistema de interconexão e transferências de dados, demonstrada fica sua imprescindibilidade, essencialidade e relevância para o desempenho das atividades fins da Recorrente, pois representa custo, encargo e/ou despesa imprescindível à operação mercantil*".

Neste tópico assim se pronunciou o acórdão recorrido:

Conforme informado pela recorrente, a conta "Teleprocessamento com direito a crédito - 51110009" "registra as despesas decorrentes da contratação de serviços de rede corporativa para tráfego de dados, voz e vídeo (telecomunicação restrita).

A referida despesa é lastreada em contrato lavrado com a Embratel e em notas fiscais de prestação de serviços. O objeto do contrato de prestação de serviços celebrado com a Embratel diz que trata de "prestação pela Embratel ao cliente do serviço REDE ÚNICA DE DADOS (SERVIÇO), o qual consiste no provimento de telecomunicação restrita, através de uma rede corporativa para tráfego bidirecional de dados, voz e vídeo, interligando dois ou mais endereços preestabelecidos pelo cliente". As contas de prestação de serviços apresentadas descrevem os seguintes serviços: gerência de rede, serviços de rede, de internet via Embratel, serviço "Business Security" e serviços "primelink lan to lan".

A recorrente informa que, por meio desse sistema, é promovida a troca de informações entre as lojas e as operadoras de cartão de crédito e/ou débito, permitindo a efetivação das vendas por este meio de pagamento.

Afirma ainda que diante das características e funções de que se reveste o sistema de interconexão e transferências de dados, demonstrada fica sua imprescindibilidade, essencialidade e relevância para o desempenho das atividades fins da Recorrente, pois representa custo, encargo e/ou despesa imprescindível à operação mercantil, devendo por isso ser considerada como

insumo da sua atividade fim de comércio, nos termos determinados pela jurisprudência do STJ (RESP nº1.221.170).

Entendo que esses tipos de serviços só podem ser considerados como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, em consonância com o inciso. II do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03. No entanto, conforme explicado, a empresa fiscalizada aplica os referidos serviços na sua atividade preponderantemente de comércio varejista, como antes demonstrado.

Para evitar repetição, reporto-me às considerações feitas no tópico “Glosa de créditos sobre Custo dos Serviços de Marketing (conta 41010013)” para refutar os argumentos da Recorrente no sentido de que o referido gasto seja considerado insumo.

Dessa forma, mantém-se a glosa efetuada pela Fiscalização.

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

(iv) Créditos sobre Depreciação Máquinas e Equipamentos:

Por oportuno, transcrevem-se a seguir os trechos da legislação de regência que tratam do crédito relativo a tais dispêndios:

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

(...)

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

VII - **edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão de-obra, tenha sido suportado pela locatária;**

§ 1º 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 10.865, de 2004)

(...)

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)

Observe-se que a depreciação de máquinas e equipamentos, quando depreciados, apenas geram créditos se são utilizados na **produção de bens** destinados à venda ou na **prestação de serviços**; ou se locados a terceiros. Nesta linha, descabe o cálculo de créditos sobre despesas de depreciação relativas a “equipamentos de informática” (conta 13201125) e “máquinas e

equipamentos” (conta 13201120), pois se verifica, como na discussão dos insumos, que as empresas comerciais não se enquadram na hipótese definida na lei.

III – Do dispositivo:

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Especial da contribuinte, apenas no que se refere a despesas com insumos na atividade comercial, relativas a propaganda e marketing, aquisição de material de embalagem, teleprocessamento e depreciação de máquinas e equipamentos, e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green