

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

PROCESSO	17227.720608/2021-35
ACÓRDÃO	3101-003.934 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNIAO DE LOJAS LEADER S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMO. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do REsp nº 1.221.170/PR.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL. 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. Assim, 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).

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. DESPESAS FINANCEIRAS. São inconfundíveis a modalidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativa à aquisição de insumos e aquela concernente a despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, cabendo ressaltar que esta última depende de autorização expressa do Poder Executivo, ainda hoje inexistente.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO OU DÉBITO. DESPESAS OPERACIONAIS COM VENDAS. O pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à

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

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. GASTOS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. DESPESAS OPERACIONAIS COM VENDAS. Inexiste previsão legal para aproveitamento de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos a gastos com publicidade e propaganda, que correspondem a despesas operacionais com vendas da pessoa jurídica.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL. São insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal. Por outro lado, não podem ser considerados para fins de creditamento das contribuições: a) itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo, como alvarás de funcionamento etc.; b) itens relativos a atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. A pessoa jurídica poderá descontar, do valor devido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, créditos calculados em relação a despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, desde que estes sejam utilizados nas atividades da empresa e as despesas sejam pagas a pessoa jurídica, conseqüente do disposto no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA. Tendo em vista que o procedimento fiscal foi instaurado conforme a legislação vigente, e o lançamento fiscal foi efetuado por autoridade competente e encontra-se devidamente motivado, com descrição precisa e detalhada dos fatos, trazendo todas as informações necessárias para a sua devida compreensão

e o exercício do contraditório e da ampla defesa, inexistente nulidade dos lançamentos efetuados.

DIREITO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA. APRESENTAÇÃO DA IMPUGNAÇÃO. O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Súmula CARF nº 162, vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS AOS AUTOS. REQUISITOS. Original PROCESSO 17227.720608/2021-35 ACÓRDÃO 106-021.318 – 1ª TURMA/DRJ. A prova documental será apresentada juntamente com a impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso voluntário, não conhecendo das alegações afetas a “Despesas referentes a benfeitorias em imóveis” e “Das despesas incorridas para o atendimento de obrigações legais necessárias ao desempenho das atividades empresariais”. Por maioria de votos, em afastar as preliminares de nulidade suscitadas pela Recorrente, vencida a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa que entende ser possível a apresentação das provas pela então impugnante após a impugnação. No mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 16 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA – Relatora

Assinado Digitalmente

MARCOS ROBERTO DA SILVA – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Gilson Macedo Rosenburg Filho, Laura Baptista Borges, Renan Gomes Rego, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido abaixo reproduzido:

1. DA AUTUAÇÃO

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto ao contribuinte acima identificado, foram lavrados os autos de infração da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 02/21), correspondentes aos períodos de apuração de 01/01/2017 a 30/12/2018, nos montantes de R\$ 14.269.565,95 (PIS) e R\$ 65.726.476,79 (Cofins), incluindo multa de ofício (75%) e juros de mora. Os dispositivos legais infringidos constam da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” dos referidos autos de infração. Os procedimentos e verificações realizados no curso da ação fiscal, bem como as conclusões que dela resultaram, estão narrados no Termo de Verificação Fiscal (fls. 22/97), a seguir sintetizado:

I – PROCEDIMENTO FISCAL

A Fiscalização discorre sobre os termos lavrados, respostas do contribuinte no âmbito do Dossiê de Comunicação nº 13031.535761/2020-14, bem como as verificações realizadas no curso da ação fiscal. Informa que a atividade econômica principal da empresa é “4713004 - Lojas de departamentos ou magazines, exceto lojas francas (Duty free)” e atividade secundária “4641902 – COMÉRCIO ATACADISTA DE ARTIGOS DE CAMA, MESA E BANHO”. Destaca que, conforme a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) relativa aos anos de 2017 e 2018, a receita bruta da empresa é proveniente, em sua grande maioria, da revenda de mercadorias no mercado interno (99,9% das receitas de 2017 e 99,4% das receitas de 2018). Quanto ao regime de apuração do PIS e da Cofins, a empresa está sujeita ao regime não cumulativo.

II – IRREGULARIDADES APURADAS No curso da fiscalização, verificou-se, a partir das respostas aos termos de intimação lavrados e da análise das informações prestadas pelo contribuinte nas EFD-Contribuições, que parte dos créditos informados nos Blocos A e F (registros A170 e F100) se referiam a serviços que não dão direito a crédito de PIS e Cofins por falta de previsão legal, quais sejam:

prestação de serviços de criação de campanhas publicitárias, propagandas e publicidade, assessoria e consultoria, consultoria contábil, despesas com advogados, impressão gráfica, passagens e hospedagem, agenciamento de modelos, organização de festas e recepções, produção de eventos/shows, produção de vídeos, eventos corporativos, anúncios em jornal/revista, veiculação de propaganda na TV/internet, dentre outros. Os registros A170 referem-se aos itens de notas fiscais de serviços e são utilizados tanto para apuração das contribuições quanto para apuração dos créditos do regime não cumulativo de PIS e Cofins. A pessoa jurídica que tenha realizado contratação de serviços com direito a crédito, sem a emissão de nota fiscal de serviço específica ou documento internacional equivalente, deve proceder à escrituração das referidas operações no Registro F100, detalhando os campos necessários para a validação dos créditos. Para facilitar a referência aos diversos serviços, a Fiscalização inseriu nas Planilhas “A170” e “F100” as colunas “serviço resumido” e “grupo”, de forma que serviços que possuem alguma semelhança entre si receberam a mesma etiqueta. A seguir, são apresentadas as principais ocorrências de serviços em cada etiqueta de grupo:

- Administrativo/contábil/jurídico: assessoria e consultoria, consultoria contábil, auditoria contábil externa, despesas com advogados, consultoria jurídica, consulta Serasa/SPC, contribuição para associações, cópia de documentos, despesas de cartório, despesa de condomínio, IPTU, impostos, taxas, anuidades, seguros, pagamento de multas, consultoria financeira, impressão gráfica, serviço de RH, reprografia, microfilmagem, consultoria e suporte em informática etc.
- Área comercial: propaganda e publicidade, agenciamento e corretagem, agenciamento e publicidade, eventos, exploração salão de festas, locação de auditório, organização de festas e recepções, produção de eventos/shows, brindes, pesquisa de mercado, produção de vídeos, eventos corporativos, anúncios em jornal/revista, agenciamento de modelo, veiculação de propaganda na TV/internet etc.
- Serviços voltados ao estabelecimento e funcionários: lavanderia, arquitetura, decoração e jardinagem, despesas de viagem e hospedagem, exames médicos, manutenção predial, limpeza e conservação, recarga e manutenção de extintores, despesa de transporte de funcionários, alimentação de funcionários, serviço de buffet, dedetização, treinamento para funcionários etc.

- Aluguéis diversos: aluguel equipamentos de telecomunicação, equipamento audiovisual etc.
- Pesquisa e desenvolvimento.

Salienta que, não obstante o contribuinte ter informado que diversas despesas listadas pela Fiscalização são insumos de serviços, e por isso seria possível o creditamento a título de PIS e Cofins, a empresa não auferiu receitas decorrentes de prestação de serviços, conforme dados constantes em suas ECF e EFD-Contribuições no período ora fiscalizado. Conforme já relatado, a receita bruta é proveniente, em sua grande maioria, da revenda de mercadorias no mercado interno (99,9% das receitas de 2017 e 99,4% das receitas de 2018).

Destaca entendimento exposto pela Solução de Consulta Cosit nº 248/2019, que trata dos insumos na atividade comercial.

Propugna que todos os serviços mencionados no Termo de Constatação e Intimação Fiscal 06, cuja natureza da base de cálculo foi declarada como “Aquisição de serviços utilizados como insumo”, não podem ser considerados como insumo, mesmo com o entendimento de insumo dado pelo STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR e conforme Parecer Normativo Cosit nº 5/2018.

Acrescenta que os referidos serviços também não se enquadram como “outras operações com direito a crédito”, conforme declarado pelo contribuinte nas EFD-Contribuições, pois, conforme artigo 181 da Instrução Normativa RFB Nº 1.911, 2019, as “demais hipóteses dos créditos básicos” de PIS/Cofins têm um rol exaustivo composto por energia elétrica, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, arrendamento mercantil, armazenagem de mercadorias, frete na operação de venda de bens ou serviços e 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.

Passa a contrapor as alegações constantes nas respostas do contribuinte, citando a jurisprudência administrativa dominante, em relação aos serviços de publicidade e propaganda e marketing, às despesas de vendas, administrativas, com tecnologia, de aluguel, e relacionadas à pesquisa e desenvolvimento.

Conclui que todos os créditos decorrentes dos serviços mencionados no Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 6, e constantes da planilha anexa ao referido Termo, foram glosados por falta de previsão legal.

DESPEAS FINANCEIRAS

Apresenta quadro que demonstra o creditamento de despesa financeira, informada no Bloco F100:

Mês : EFD Contribuições	Natureza da base de cálculo	Código da conta analítica contábil debitada/creditada	Nome da conta analítica/grupo de contas	Descrição do documento/operação	Tipo da operação - Descrição
08/2017	Outras Operações com Direito a Crédito	435000	JUROS SOBRE EMPRESTIMO NAO LIGADAS	Valor referente a crédito acumulado de despesas financeiras 01/2015 a 08/2017	Operação Representativa de Aquisição, Custos, Despesa ou Encargos

CNPJ do Participante	Nome do Participante	CST Cofins	Base de cálculo da Cofins - R\$	Base de cálculo do PIS/PASEP - R\$	Valor da Cofins	Valor do PIS/PASEP	Valor da operação/item
30.094.114/0001-09	UNIAO DE LOJAS LEADER S.A	50	391.381.835,73	391.381.835,73	29.745.019,52	6.457.800,29	391.381.835,73

Em síntese, informa que os créditos de PIS e Cofins, escriturados no mês de agosto de 2017 nos valores de R\$ 6.457.800,29 e R\$ 29.745.019,52, respectivamente, foram glosados pelos seguintes motivos:

1. As despesas financeiras não podem ser consideradas insumos, já que não se relacionam com a atividade fim; além disso, não há insumos na atividade de revenda de bens (atividade da fiscalizada). Para esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.
2. Mesmo que o contribuinte exercesse outra atividade, não existe previsão legal para o creditamento de PIS e Cofins de despesas financeiras. Transcreve ementa do Recurso Especial nº 1.810.630-PR (2019/0114534-0).
3. As despesas financeiras não se enquadram como “outras operações com direito a crédito”, pois, conforme artigo 181 da Instrução Normativa RFB Nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, as “demais hipóteses dos créditos básicos” de PIS/Cofins têm um rol exaustivo que não contempla despesas financeiras.
4. O contribuinte não pode deduzir créditos de períodos anteriores na EFDContribuições de agosto de 2017 (na descrição da operação o contribuinte informa que o valor de R\$ 391.381.835,73 é referente a “crédito acumulado de despesas financeiras de 01/2015 a 08/2017”). O aproveitamento de bases de cálculo extemporâneas não se admite fora do período originário. Somente se admite a utilização de saldo de créditos extemporâneos, após a apresentação de EFD-Contribuições retificada do período de origem do crédito retificado. Se ao final ainda restar saldo de créditos não aproveitados do

respectivo período, estes saldos poderão ser aproveitados em meses subsequentes.

III – APURAÇÃO DOS VALORES DEVIDOS

Em análise aos registros 1100 e 1500 das EFD-Contribuições, constata-se que, como se pode observar no arquivo não paginável “Planilhas anexas ao Auto de Infração.xlsx”, nas pastas denominadas “Controle de créditos – COFINS” e “Controle de créditos – PIS”, todos os créditos de PIS e Cofins apurados pelo contribuinte no período de janeiro de 2017 a dezembro de 2018 foram totalmente aproveitados pela empresa na apuração do PIS e da Cofins a pagar do período ora fiscalizado e de períodos posteriores. Desta forma, a Fiscalização efetuou a glosa dos créditos que foram descontados indevidamente na apuração do PIS e da Cofins. O detalhamento dos créditos consta no arquivo não paginável “Planilhas anexas ao Auto de Infração.xlsx”, nas pastas “A170 - Créditos Glosados”, “F100 - Créditos Glosados” e “F100 - Créditos Glosados Desp Fin”.

IV – CONCLUSÃO

O procedimento fiscal foi encerrado com a lavratura dos autos de infração relativos ao PIS e à Cofins, como forma de constituir os créditos tributários devidos, acrescidos de multa de ofício em conformidade com o art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430/96, e dos juros de mora previstos no art. 61, §3º da Lei nº 9.430/96.

2. DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado das autuações em 09/07/2021 (fl. 1036), o Interessado apresentou, em 10/08/2021, a impugnação (fls. 1042/1074) e documentos anexos, para alegar, em síntese e fundamentalmente, o seguinte:

PRELIMINARMENTE – DA NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Alega que os lançamentos fiscais ora impugnados são nulos, uma vez que a autoridade fiscal agiu em desconformidade com as determinações legais a que está submetida no exercício de sua função profissional, em especial ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, uma vez que não teria apurado a real existência do direito aos créditos registrados pelo Impugnante na sua apuração (busca da verdade material). Cita doutrina e jurisprudência do CARF a respeito do princípio da verdade material.

Aduz que a ausência de observância do princípio da verdade material gera evidente preterição ao direito de defesa, o que torna o auto de infração nulo,

conforme preceitua o artigo 59, II, do Decreto nº 70.235/1972, pois teria sido formalizado sem que fossem analisados documentos essenciais para comprovação dos créditos considerados na apuração do tributo em questão.

IV – DO DIREITO

Tece considerações acerca da não cumulatividade da Contribuição para o PIS e da Cofins, discorre sobre o conceito de insumo previsto nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, ressaltando o entendimento sedimentado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob a sistemática dos Recursos Especiais repetitivos, de que o conceito de insumo deve considerar todos os itens, bens e serviços essenciais e relevantes no desenvolvimento da atividade econômica da empresa.

Ressalta que todos os créditos considerados pelo Impugnante na sua apuração, e que estão vinculados a insumos, atendem aos requisitos elencados. Observa que o referido precedente do STJ admitiu o aproveitamento de créditos de PIS e Cofins relacionados a insumos também por empresas comerciais.

Cita julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais favorável ao entendimento de que gastos com combustíveis e manutenção da frota de veículos dão direito a crédito de PIS e Cofins para atividade atacadista, uma atividade essencialmente comercial.

Destaca que recentemente o CARF equiparou a contratação de serviços de publicidade e propaganda ao conceito de insumo, concedendo também o direito ao crédito de PIS e Cofins sobre tais despesas às empresas comerciais.

Arremata que o entendimento que deve prevalecer é o de que o conceito de insumo a que se reportam as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, para fins de aproveitamento dos créditos de PIS e Cofins, deve ser compreendido de forma a alcançar não somente aqueles gastos diretamente aplicados à produção ou prestação de serviços, mas todo e qualquer custo, despesa ou encargo, relevante ou essencial, que direta ou indiretamente contribua para a geração de receita (inclusive do estabelecimento comercial), em linha com o recente posicionamento do CARF e do STJ.

Propugna que é equivocada a premissa adotada no auto de infração, que desconsiderou os créditos apurados pelo Impugnante valendo-se do entendimento de que todas as suas receitas seriam decorrentes do desenvolvimento de atividade comercial, uma vez que o Impugnante também auferiu receitas decorrente de prestação de serviços, e que as correspondentes despesas com insumos devem ser consideradas para a apuração de créditos das referidas contribuições.

A seguir, apresenta considerações adicionais relacionadas às despesas mais relevantes do ponto de vista financeiro.

IV.1 – DO ENQUADRAMENTO DAS DESPESAS FINANCEIRAS E TAXA DE CARTÃO COMO INSUMOS:

Alega que as despesas financeiras desconsideradas pela Fiscalização podem ser classificadas como insumos, assim como as taxas pagas às administradoras de cartões, eis que presente o requisito da essencialidade.

Discorre sobre a importância das despesas financeiras para a atividade empresarial do Impugnante, sobretudo para a formação de capital de giro, do qual dependem as empresas comerciais para alavancar suas operações.

Acrescenta que as taxas pagas às administradoras de cartões de crédito são indispensáveis para as empresas comerciais varejistas, haja vista que, cada vez menos, as vendas são pagas em espécie ou cheques, sendo certo que o estabelecimento comercial que não aceita cartões dificilmente consegue manter as suas atividades.

IV.2 – DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTOS DE CRÉDITO COM DESPESAS DE IPTU:

Defende que as despesas do IPTU, quando incorridas pelo locatário, em virtude de obrigação contratual expressa, como condição ao uso e gozo do imóvel, têm natureza de obrigação civil e compõem o conceito de despesas de aluguel, porque diretamente dele decorrem e a sua existência, igualmente, dele depende. Colaciona precedente do CARF favorável à sua tese.

Acrescenta que, assim como o IPTU, o condomínio também está englobado pelo conceito de “preço” da locação, assim entendido como toda avaliação monetária ou todo valor pecuniário atribuído à coisa e dispendido pelo locatário, em decorrência desta relação contratual. Argumenta que a remuneração denominada aluguel é sinônimo de preço ajustado entre as partes contratantes, e deve abranger todo o valor pecuniário destinado a remunerar a disponibilização do bem objeto da locação.

Aduz que o inciso I do artigo 23 da Lei nº 8.245/1991, ao dispor sobre o dever do locatário de pagar pontualmente o aluguel e os encargos da locação, legal ou contratualmente exigíveis, não afasta o aproveitamento dos créditos de PIS e Cofins relativos às despesas com condomínio. Esse dispositivo apenas esclarece que compete ao locatário o pagamento pelas despesas condominiais ordinárias, não afetando a construção do entendimento de que estes valores têm natureza de remuneração do locador, conforme Solução de Consulta nº 148 - SRRF10/Disit, de 23 de dezembro de 2010.

IV.3 – DO ENQUADRAMENTO DAS DESPESAS DE MARKETING, PUBLICIDADE E PROPAGANDA INCORRIDAS COMO INSUMOS:

Colaciona jurisprudência do CARF e cita doutrina favorável ao enquadramento de gastos com a contratação de serviços de publicidade e propaganda no conceito de insumo, concedendo o direito ao correspondente crédito de PIS e Cofins.

Cita entendimento da então DRJ de Juiz de Fora, que teria admitido o aproveitamento dos créditos de PIS e de COFINS relacionados às despesas incorridas com propaganda e publicidade pela empresa Ricardo Eletro, por reputá-las como essenciais para as empresas comerciais varejistas, equiparando-as a insumos, uma vez que são essenciais “a própria sobrevivência da companhia”.

Repisa que o conceito de insumo a que se reportam as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, para fins de aproveitamento dos créditos de PIS e Cofins, alcança não somente aqueles gastos diretamente aplicados à produção ou prestação de serviços, mas todo e qualquer custo, despesa ou encargo, relevante ou essencial, que direta ou indiretamente contribua para a geração de receita (inclusive do estabelecimento comercial), em linha com o recente posicionamento do CARF e do STJ sobre o tema.

Argumenta que a não realização dos dispêndios com marketing, publicidade e propaganda teria impacto direto na comercialização de mercadorias, com provável redução de vendas e, conseqüentemente, receitas tributáveis.

Defende que o conceito de despesa idônea a gerar créditos de PIS e Cofins mais se associa ao conceito de despesa operacional, para fins de assegurar a dedutibilidade na determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

IV.4 – DO ENQUADRAMENTO DAS DESPESAS COM INTERNET COMO INSUMOS:

Aduz que os valores gastos a título de serviços com conexão de internet integram o conceito de insumos constante no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Cita Solução de Consulta Cosit nº 63, de 28.02.2019, destacando o seguinte entendimento do Fisco:

- (i) as despesas com os serviços de internet caracterizam-se como insumo, considerando que tais dispêndios são aplicados na execução do processo da prestação de serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável da execução do serviço; e
- (ii) os dispêndios com os serviços de pagamento online não se subsumem ao conceito de insumo, visto que o pagamento

não participa de nenhuma etapa da prestação do serviço (tanto é assim, que poderia o consulente decidir pela não contratação dos serviços de pagamento online, optando, por exemplo, por um mero operador de cartão de crédito/débito).

IV.5 – DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DAS DESPESAS INCORRIDAS PARA O ATENDIMENTO DE OBRIGAÇÕES LEGAIS NECESSÁRIAS AO DESEMPENHO DAS ATIVIDADES EMPRESARIAIS:

Alega que incorreu em diversas despesas para o cumprimento de obrigações legais essenciais para o desenvolvimento da sua atividade, tais como a emissão de licenças e alvarás, aquisição de EPI etc.

Cita jurisprudência do CARF, ressalta o critério da essencialidade, e conclui que os autos de infração devam ser cancelados especialmente em relação aos créditos vinculados às despesas em questão, e que teriam sido desconsiderados pela Fiscalização.

IV.6 – DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DAS DESPESAS REFERENTES À LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS:

Discorre sobre a legislação, e entendimento da RFB e do CARF, que autoriza expressamente créditos de PIS e Cofins sobre as despesas com locação de equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados na atividade da empresa. Propugna, assim, o cancelamento das respectivas glosas.

IV.7 – DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DAS DESPESAS COM SERVIÇOS REGULARES:

Salienta que deve ser reconhecido o direito creditório vinculado às despesas incorridas com a manutenção do estabelecimento e com serviços regulares, que são essenciais para o desenvolvimento da atividade empresarial, com destaque para aqueles abaixo listados:

- Serviços voltados ao estabelecimento e funcionários: lavanderia, arquitetura, decoração e jardinagem, despesas de viagem e hospedagem, exames médicos, manutenção predial, limpeza e conservação, recarga e manutenção de extintores, despesa de transporte de funcionários, alimentação de funcionários, serviço de buffet, dedetização, treinamento para funcionários etc.

Cita jurisprudência do CARF favorável a caracterização dos serviços de manutenção de máquinas e equipamentos como insumos. Defende, assim, que os créditos em questão deveriam ter sido considerados pela Fiscalização, razão pela qual requer o cancelamento das respectivas glosas.

V – DOS PEDIDOS

Em conclusão, requer:

97. Diante do exposto, a Impugnante requer que sejam os autos de infração julgados inteiramente improcedentes, com o cancelamento dos débitos em exigência, bem como de todas as exigências fiscais dele decorrentes, a título de principal, juros, multa de ofício e multa formal.

98. Por oportuno, valendo-se da permissão contida no § 5º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972, c/c o inciso I do § 4º do mesmo artigo, além do artigo 18, caput, do aludido decreto, bem como em atenção ao princípio da busca da verdade material, a Impugnante protesta pela posterior juntada de outros documentos, que reforcem as razões aqui expostas e de modo que sejam sanadas quaisquer dúvidas ainda existentes sobre a presente defesa.

99. Por fim, a Impugnante informa que os seus advogados possuem escritório na Avenida Rio Branco, nº 110, 14º andar, Centro, Rio de Janeiro, RJ, CEP: 20040-0001, telefone 21 2132-1855, sendo que qualquer intimação deve ser dirigida a esse endereço, aos cuidados do Dr. ANDRÉ GOMES OLIVEIRA, inscrito na OAB/RJ sob nº 85.266, sob pena de nulidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Luciana Ferreira Braga, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade, e, portanto, dele tomo conhecimento.

Depreende-se do relatório que o cerne da questão circunda o conceito de insumos e os critérios legais para fruição de crédito de PIS e COFINS à luz do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, e do REsp nº 1.221.170/PR-RR.

DAS PRELIMINARES

- 1) Da possibilidade de juntada de provas e documentos em decorrência do princípio da verdade material.

Alega o Recorrente que o v. acórdão deixou de se atentar ao princípio da verdade material, bem como à jurisprudência desta E. Corte Administrativa, por entender pela impossibilidade de juntada de documentos posteriores à apresentação da impugnação, nos seguintes termos:

Em primeiro lugar, o v. acórdão ora recorrido aduz que não seria possível ser juntado documentos posteriores, pois, no seu entendimento, a prova documental deve ser apresentada na impugnação. Ocorre que o v. acórdão deixou de se atentar ao princípio da verdade material, bem como à jurisprudência desta E. Corte Administrativa.

É que o princípio da verdade material, segundo o qual a Administração não pode agir baseada apenas em presunções, mitiga a rigidez processual. Isso porque o objetivo, por excelência, do processo administrativo fiscal, é apurar a legalidade da tributação, tendo o julgador o poder-dever de se valer de qualquer prova levada ao processo, desde que lícita.

Portanto, requer-se a reforma do v. acórdão quanto a este ponto, uma vez que a jurisprudência deste E. CARF é unânime em autorizar a posterior juntada de documentos para comprovação do alegado, prestigiando o princípio da verdade material.

A preclusão, enquanto perda do direito de realizar determinado ato processual, é uma ferramenta importante para garantir a celeridade e a ordem dos procedimentos administrativos. No entanto, a sua aplicação suscita diversas questões, especialmente no que se refere à possibilidade de juntada extemporânea de provas documentais.

Nos termos do artigo 16 do Decreto-Lei 70.235/72, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstre a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior ou se refira a fato ou a direito superveniente ou, por fim, destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Por outro lado, o princípio da ampla defesa autoriza que o contribuinte tenha amplas oportunidades para apresentar suas provas e argumentos. Com isso, é necessário sopesar esses princípios para que seja oportunizada a efetiva defesa dos direitos dos contribuintes sem comprometer a ordem processual.

A jurisprudência do Carf, em sua maioria, tem se alinhado à ideia de que, apesar do princípio da ampla defesa, a regra da preclusão deve ser respeitada, observada a excepcionalidade da situação quando devidamente comprovada. Até porque, em busca pela verdade real, no âmbito deste Tribunal Administrativo é possível se determinar diligências de ofício ou aceitar provas complementares que se revelem essenciais para a correta resolução da controvérsia.

Outrossim a Recorrente não comprovou qualquer excepcionalidade para a juntada extemporânea de provas, de reduzindo em apenas alegar a possibilidade de juntado de provas posterior à impugnação.

Assim, assiste razão a DRJ.

2) Da alegação de nulidade dos autos de infração em decorrência do princípio da verdade material:

Aduz o Recorrente que o auto de infração é nulo por ter desconsiderado a verdade material no momento da apuração do crédito questionado, em razão de suposta violação ao artigo 142 do CTN e ao artigo 59, II, do Decreto nº 70.235/1975, nos seguintes termos:

Quanto à premissa de que o auto de infração é nulo por ter desconsiderado a verdade material no momento da apuração do crédito aqui questionado, a C. 1ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL 06 rejeitou tal argumento.

Em decorrência da ausência de observância do princípio da verdade material, evidente é a preterição ao direito de defesa da Recorrente, o que torna o auto de infração nulo, conforme preceitua o artigo 59, II, do Decreto nº 70.235.

Em que pese a C. 1ª Turma ter conhecimento do referido dispositivo legal, desconsiderou por completo a sua verdadeira essência: impor às Autoridades Fiscais a obrigação de agir com o intuito de apurar a real existência de débitos e créditos de natureza tributária, sendo certo que é dever da Fiscalização Federal apurar, de fato, a existência dos créditos considerados pelo contribuinte na sua apuração.

Com base em tais considerações, a Recorrente pugna pelo provimento deste recurso a fim de que o v. acórdão recorrido seja reformado para que seja declarada a nulidade dos autos de infração, em razão de manifesta violação ao artigo 142 do CTN e ao artigo 59, II, do Decreto nº 70.235/1975.

No caso em concreto não vislumbro a hipótese citada e não vejo qualquer mácula no trabalho fiscal capaz de contaminá-lo.

Diante do exposto, e conforme já explicitado no item anterior, voto no sentido de afastar a preliminar de nulidade suscitada.

- 3) Da alegação de nulidade dos autos de infração por desconsiderar as despesas com prestações de serviços.

Alega o Recorrente que o auto de infração é nulo por ter desconsiderado que a parte auferir receitas decorrentes de prestações de serviços, devendo as correspondentes despesas serem consideradas na apuração do crédito das referidas contribuições. Isso porque a fiscalização teria considerado como única premissa que as despesas glosadas se referem a insumos utilizados na atividade comercial, nos seguintes termos:

Ao proceder à lavratura do auto de infração, a Fiscalização Federal desconsiderou que a Recorrente também auferir receitas decorrente de prestação de serviços, e que as correspondentes despesas com insumos devem ser consideradas para a apuração de créditos das referidas contribuições.

Portanto, é absolutamente equivocada a premissa adotada no auto de infração, que desconsiderou os créditos apurados pela Recorrente, valendo-se do entendimento de que todas as suas receitas seriam decorrentes do desenvolvimento de atividade comercial.

Ora, as Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, ao mencionarem a possibilidade de tomada de créditos em relação à aquisição de bens do ativo intangível, determinaram que os aludidos bens devem ser utilizados “na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços”.

No entanto, os autos de infração questionados desconsideraram por completo que parte dos créditos apurados pela Recorrente são originários de despesas incorridas aplicados nas atividades de prestação de serviço.

Mas não é só.

A acusação fiscal parte da única premissa de que as despesas glosadas se referem a insumos utilizados na atividade comercial.

Mas há evidente erro nesse entendimento, eis que:

(i) como visto acima, parte dos insumos destina-se à geração de receitas de prestação de serviços;

(ii) parte das despesas não possui a natureza de insumos, sendo que os respectivos créditos de PIS e de COFINS foram aproveitados com base nas disposições das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, tais como: despesas com alugueis de máquinas e equipamentos (inciso IV do artigo 3º), que foram canceladas pela decisão ora recorrida; despesas de aluguel de imóvel (inciso IV do artigo 3), conforme detalhado no item III.4 abaixo; despesas

relacionadas a benfeitorias realizadas em imóveis de terceiros, onde funcional as lojas, tal como exposto no item III.5 abaixo.

Esses fatos revelam a existência de vício material, o qual repousa na incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram os lançamentos

Ocorre que os argumentos apresentados não são capazes de provocar a nulidade do auto de infração, e serão analisados item a item no mérito, conforme segue.

DO MÉRITO

1) Do Conceito de Insumo.

O conceito de insumo, para fins das contribuições do PIS e COFINS, estabelecido pelas INs SRF nº 247/02 e 404/2004, restou afastado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1036 e seguintes do CPC/2015), tomando como diretriz os critérios da essencialidade e relevância.

A partir da publicação desse julgado a RFB emitiu o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que em resumo traz as seguintes premissas:

1. Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;
2. Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Consecutivamente, foi editada a IN RFB nº 2.121/2022 que reforça as normas de apuração e fiscalização das contribuições, de modo a validar, em definitivo, as hipóteses de creditamento de PIS e COFINS, inclusive, ao prescrever as possibilidades de apuração de insumos sobre insumos, que se expõe:

Art. 175. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições efetuadas no mês de (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):

I - bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços.

§ 1º Incluem-se entre os bens referidos no caput, os combustíveis e lubrificantes, mesmo aqueles consumidos na produção de vapor e em geradores da energia elétrica utilizados nas atividades de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 2º Não se incluem entre os combustíveis e lubrificantes de que trata o § 1º aqueles utilizados em atividades da pessoa jurídica que não sejam a produção ou fabricação de bens ou a prestação de serviços.

§ 3º Excetua-se do disposto no inciso II do caput, o pagamento de que trata o inciso I do art. 421, devido ao concessionário pelo fabricante ou importador em razão da intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 4º Deverão ser estornados, os créditos relativos aos bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro, ou ainda empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 13, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26).

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

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo); II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços,

tenham sua utilização decorrente de imposição legal; III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços; IV - bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços; V - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em:

a) insumo utilizado no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou b) bem destinado à venda ou em serviço prestado a terceiros; VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda; VII - bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano; VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica; IX - equipamentos de proteção individual (EPI); X - moldes ou modelos utilizados para dar forma desejada ao produto produzido, desde que não contabilizados no ativo imobilizado; XI - materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados em qualquer etapa da produção de bens ou da prestação de serviços; XII - contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; XIII - testes de qualidade aplicados sobre matéria-prima, produto intermediário e produto em elaboração e sobre produto acabado, desde que anteriormente à comercialização do produto; Art. 177. Também se consideram insumos, os bens ou os serviços especificamente exigidos por norma legal ou infralegal para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

Restou assentado, portanto, que a essencialidade e/ou relevância dos insumos serão apreciadas pelo julgador, caso a caso, e, de acordo com a atividade desempenhada pelo contribuinte (objeto societário).

Além da análise da operação empresarial, a demonstração do emprego do insumo no processo produtivo ou na prestação dos serviços pelo contribuinte também é elemento fundamental. Ou seja, não basta afirmar que o insumo adquirido é imprescindível, é preciso demonstrar como é consumido (etapas e nuances na cadeia produtiva), a teor dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72.

Com isso, verifica-se abaixo as atividades desempenhadas pela contribuinte, ora recorrente, nos termos de seu contrato social:

CAPÍTULO I – DA DENOMINAÇÃO, SEDE, ESTABELECIMENTOS, OBJETO E DURAÇÃO

Artigo 1º. A UNIÃO DE LOJAS LEADER S.A. ("Companhia") é uma sociedade por ações que se rege por este Estatuto Social, pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, conforme alterada ("Lei das S.A.") e pelas demais disposições legais que lhe forem aplicáveis.

Artigo 2º. A Companhia tem sede na Av. Visconde do Rio Branco, nº 511, complemento 401, Centro, Niterói, Rio de Janeiro, CEP: 24.020-004, e pode abrir e fechar filiais, sucursais, agências, depósitos ou escritórios, em qualquer localidade do país ou do exterior, por decisão da Assembleia Geral.

Artigo 3º. A Companhia tem por objeto:

I – Comércio varejista de (a) artigos de vestuário feminino, masculino, infantil e acessórios, calçados em geral e acessórios; (b) artigos de relojoaria, joalheria, bijuterias, óculos de sol e de grau; (c) aparelhos e acessórios de telefonia fixa e móvel; (d) artigos de perfumaria, cosméticos e de higiene pessoal; (e) artigos de viagem; (f) tecidos e artigos de armarinho; (g) roupas de cama, mesa e banho; (h) objetos de decoração, arte, *souvenirs*; tapeçaria (i) artigos de utilidade doméstica; (j) instrumentos musicais e acessórios; (k) brinquedos e artigos recreativos; (l) bicicletas, veículos não motorizados e automotores de baixa cilindrada, acessórios e material esportivo em geral; (m) produtos de limpeza doméstica e saneantes; (n) máquinas, aparelhos e equipamentos elétricos e eletrônicos, ferramentas de pequeno porte de uso doméstico; (o) livros, impressos de todos os tipos; artigos de papelaria, escritório, inclusive embalagens; (p) outros produtos não especificados anteriormente, tais como, mas não se limitando a artigos religiosos, artigos para festas; (q) mobiliário em geral; (r) máquinas, equipamentos e materiais de bricolagem, marcenaria e jardinagem; (s) equipamentos de informática e programas de informática em geral, bem como equipamentos e matérias de comunicação; (t) CDs, DVDs.

II – Comércio eletrônico ou e-commerce, por meio da rede mundial de computadores (internet), ou ainda por telefone, telemarketing, catálogo, televisão, outros canais e/ou mídias eletrônico eletrônicas de todos os bens, equipamentos e produtos descritos no item I acima.

III – Importação e exportação dos artigos elencados no item I, que serão realizadas pelos estabelecimentos que forem definidos como Centro de Distribuição.

IV – Prestação de serviços de (a) recarga de celular, (b) entrega de produtos, (c) correspondente bancário; (d) análise de crédito e cadastro; (e) execução de serviços de cobrança; (f) outros serviços de controle, inclusive processamento de dados, das operações pactuadas; (g) assessoria e consultoria ligadas ao varejo, realizados por meio da rede mundial de computadores (internet), ou outros de informática e/ou mídias televisivas, telefônicas e/ou eletro eletrônicas, especialmente voltadas para o comércio varejista; e (h) intermediação de negócios e congêneres, e demais atividades relacionadas com o crédito especialmente seu processamento, permitidas pela legislação em vigor.

V – Centros de distribuição, logísticas e transportes.

VI – Comércio atacadista de (a) mercadorias em geral, sem predominante de alimentos ou de insumos agropecuários; (b) artigos do vestuário e acessórios, exceto profissionais e de segurança; (c) artigos de cama, mesa e banho; (d) produtos de higiene pessoal; e (e) calçados.

Parágrafo único. A Companhia poderá participar, no Brasil ou no exterior, como sócia ou acionista em empreendimentos industriais, comerciais ou de serviços, bem como da exploração de quaisquer atividades que permitam desenvolver seus objetivos sociais e não sejam vedadas por lei.

Artigo 4º. O prazo de duração da Companhia é indeterminado.

Diante disso, passo à análise das glosas:

A) DAS DESPESAS DE ALUGUEL DE IMÓVEL (IPTU E CONDOMÍNIO):

Acerca dos créditos com despesas de IPTU, o v. acórdão recorrido entendeu que somente os custos, despesas e encargos descritos no art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, geram créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS, entre os quais os aluguéis pagos pela pessoa jurídica, não estando incluída na norma as despesas com IPTU e taxa de condomínio.

O Recorrente, por sua vez, entende que, muito embora o locatário receba a incumbência contratual de pagar o imposto de IPTU aos cofres públicos municipais, o sujeito passivo da obrigação tributária é o proprietário do imóvel. Assim, independentemente de o contrato de locação transferir ao locatário a obrigação de pagamento do imposto, o proprietário

permanece na condição de contribuinte e sujeito passivo da obrigação tributária. Assim, os valores recolhidos pelo locatário a título de IPTU, em virtude de previsão contratual, não têm natureza jurídica de tributo, mas compõem as despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica.

Outrossim, entendo que os valores pagos com IPTU e despesas com condomínio não podem ser incluídos como despesas de aluguel para fins de apropriação de créditos. Isso porque não é possível ampliar o conceito de aluguel para abarcar as despesas com o condomínio e o IPTU, por terem naturezas diferentes. O condomínio é uma contraprestação às utilidades compartilhadas pelos proprietários e usuários dos prédios. Já o IPTU possui natureza de tributo, não havendo previsão legal para o creditamento das contribuições nestes casos.

B) DAS DESPESAS REFERENTES A BENFEITORIAS EM IMÓVEIS.

Alega o Recorrente que parte das despesas glosadas pelo auto de infração em questão e mantidas no julgamento de primeira instância, dizem respeito a benfeitorias em imóveis de terceiros, bem como que há previsão expressa nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que autorizam o creditamento dos dispêndios de “edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa”.

Ocorre que as referidas despesas sequer foram glosadas, de forma que é matéria estranha ao processo, e por esse motivo não conheço do recurso nesta parte.

C) DAS DESPESAS REFERENTES DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Aduz o Recorrente que a fiscalização deixou de considerar que em sua atividade também auferir receitas decorrente de prestação de serviços, e que as correspondentes despesas com insumos devem ser consideradas para a apuração de créditos das referidas contribuições. Isso porque a Recorrente, além de desempenhar atividade comercial, também possui como atividade empresarial a prestação de serviços.

De fato, em seu contrato social há previsão de prestação de serviços como atividade secundária. Outrossim, a atividade principal da Recorrente é o comércio varejista e atacadista, sendo que no período de apuração foi demonstrado pela fiscalização que não foram auferidas receitas com a prestação de serviços, conforme demonstrado pela análise da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e da EFD-Contribuições, em que 99,9% das receitas de 2017 e 99,4% das receitas de 2018 decorre da “revenda de mercadorias no mercado interno”.

Assim, não há que se falar em despesas referentes à prestação de serviços.

D) DO CRÉDITO SOBRE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL.

O Recorrente sustenta a tese de que o precedente do STJ admitiu o aproveitamento de créditos de PIS e Cofins relacionados a insumos também por empresas comerciais.

Outrossim, conforme entendimento da DRJ, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Na conceituação de insumo não se dissociou a atividade econômica exercida pelo contribuinte do processo de fabricação ou produção de bens ou da execução do serviço. Nessa seara, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, de caráter vinculante à Administração Tributária, veio apresentar as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) decorrentes da definição do conceito de insumo estabelecida pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Em suas conclusões, resumiu os critérios de análise e aplicações da nova definição de insumos, cujos excertos de interesse ao presente caso são reproduzidos abaixo:

Conclusão 166. Com base no exposto, conclui-se que, 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 (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) 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.

167. Segundo 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".

Assim, adoto entendimento da DRJ, nos seguintes termos:

Como se vê, somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação

da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens.

Deve-se levar em conta a interpretação da abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pela contribuinte", a qual, embora possa fazer parecer que há insumos em qualquer atividade desenvolvida, deve se circunscrever, como dito, ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica, conforme mencionado nos parágrafos 15 a 18 do mencionado PN Cosit/RFB nº 5, de 2018:

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

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"). (Grifou-se)

O PN Cosit/RFB nº 5, de 2018, em comentário expressamente afastou do conceito de insumo a atividade de comércio, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda:

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 mercadorias; 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. (Destques acrescidos).

Do exposto, refuta-se a tese do Impugnante de que seria admissível o aproveitamento de créditos de PIS e Cofins a título de insumos na atividade comercial. Em outra linha de argumentação, o Impugnante contesta a premissa de que todas as suas receitas seriam decorrentes do desenvolvimento de atividade comercial, uma vez que também auferir receitas decorrentes de prestação de serviços, de modo que as correspondentes despesas com insumos devem ser consideradas na apuração de créditos das contribuições sociais em tela.

Todavia, a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte é o comércio varejista e atacadista e, no período de apuração em questão, não foram auferidas receitas decorrentes de prestação de serviços, conforme constatado pela Fiscalização em análise da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e EFD-Contribuições. Ademais, quase a totalidade da receita bruta apurada provém de "revenda de

mercadorias no mercado interno” (99,9% das receitas de 2017 e 99,4% das receitas de 2018), conforme informado pelo contribuinte em sua ECF, de forma que a alegação genérica de que há débitos exigidos referentes a despesas incorridas com insumos aplicados nas atividades de prestação de serviços não é suficiente para infirmar as conclusões apresentadas pela autoridade fiscal, e, por consequência, não é hábil a comprovar a improcedência do lançamento em litígio. Não obstante o acima exposto, passa-se a análise das razões específicas aduzidas em sede de defesa.

D.1) Das despesas financeiras e taxa de cartão

O acórdão da DRJ estabeleceu, no que tange as despesas financeiras, que o seu pagamento não enseja o desconto de crédito a título de insumos no âmbito do regime de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, uma vez que tal modalidade de creditamento não se confunde com aquela concernente a despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos. Estabelece, ainda, que a taxa paga às administradoras de cartão de crédito não constituem insumo da atividade operacional da pessoa jurídica, justamente por não comporem os gastos com o processo produtivo (industrialização, fabricação de produtos e/ou prestação de serviços).

Entendo acertado o entendimento.

As despesas com taxas de administração de cartão de crédito não são insumos da atividade do comerciante.

Diante da atividade desenvolvida pela empresa, a utilização de cartões de crédito e débito não se constitui insumo essencial para a atividade da empresa, e sim uma despesa operacional para obtenção de seus resultados.

As despesas financeiras e a taxa de cartão de crédito não se caracterizam como essenciais, uma vez que a sua ausência não paralisaria ou tornaria inviável a atividade econômica da empresa, pois existem outros meios de pagamento que a empresa poderia adotar e oferecer aos seus clientes. Em função dessa alternativa de meios de pagamento disponíveis, a despesa com taxas de administração de cartões de crédito e de débito não geram créditos para a atividade econômica desenvolvida pela empresa.

D.2) Das despesas de Marketing, Publicidade e Propaganda

A decisão recorrida manteve as glosas de créditos oriundos de Marketing, Publicidade e Propaganda. Isso porque somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como

administrativa, jurídica, contábil etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens.

Assim, trata-se de despesas operacionais com vendas que, por falta de previsão legal, não há como proceder à utilização pretendida.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/04/2012 a 30/09/2013 VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. As Verbas de Propaganda Cooperada, que são valores destinados a ações de marketing que promovam os produtos do fabricante comercializados nos estabelecimentos do varejista, caracterizam-se como receitas destes últimos e, como tais, estão sujeitos à incidências das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, devendo compor suas bases de cálculo. PIS/COFINS. STJ. CONCEITO ABSTRATO. INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO. O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu, pelo rito dos Recursos Repetitivos, no sentido de que o conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa. Vale dizer que, no referido julgado, foi estabelecido apenas um conceito abstrato de insumo para fins de interpretação do inciso II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, cabendo ao julgador avaliar, em cada caso concreto, se o insumo em questão se enquadra ou não nesse conceito, além de não caracterizar hipótese de vedação legal ou de tratamento específico em outro dispositivo das Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005 (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF).

Assim, diante da inexistência de elementos que comprovem a essencialidade ou relevância dos serviços de propaganda e marketing nos serviços que a recorrente presta a terceiros, não há como reformar a decisão recorrida neste ponto. Assim, devem ser mantidas as glosas com propaganda e marketing.

D.4) Das despesas com internet.

Com relação ao enquadramento como insumo das despesas da Recorrente com internet, o v. acórdão foi sucinto ao aduzir que, no período de apuração, a empresa não auferiu receitas decorrentes de prestação de serviços, não tendo sequer comprovado a sua conclusão.

De acordo com o Recorrente, as referidas despesas decorrem da prestação do serviço e geram créditos de PIS e COFINS.

Outrossim, quanto às despesas com Internet, como não se trata de uma empresa prestadora de serviços, mas de revenda, seus créditos apenas decorrem dos tributos pagos na aquisição de bens a serem revendidos. Por isso incabível aplicar-se a Solução de Consulta COSIT n. 63/2019, que cuida dos créditos de despesas com internet “como insumo na prestação de serviço de impressão em papel fotográfico, em foto livros, em foto quadros, em objetos (foto presentes), em calendários, em agendas de acrílico e em capas para aparelhos de telefone celular”.

Ademais, os serviços que tiveram créditos glosados se referem a despesas com veiculação de propaganda na internet, e não serviços com conexão de internet, que é tratado na solução de consulta.

Assim, nego provimento neste ponto.

D.5) Das despesas incorridas para o atendimento de obrigações legais necessárias ao desempenho das atividades empresariais.

O Recorrente aduz que o critério da essencialidade se torna ainda mais evidente quando se trata de despesas decorrentes do cumprimento de obrigações legais impostas pelo Poder Público, por ser condição para o funcionamento da empresa, devendo nesse caso serem necessariamente consideradas como insumos.

No que diz respeito às despesas com cumprimento de obrigações legais, a parte reivindica créditos sobre despesas sobre emissão de licenças e alvarás, aquisição de EPI etc.

Nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB n. 05/2018, são insumos os itens cuja legislação torne obrigatórios para a produção de bens ou a prestação de serviços, como é o caso do EPI. Mas não são considerados para fins de creditamento os itens relativos à pessoa jurídica como um todo, como alvarás de funcionamento.

Outrossim, não há glosas referentes a aquisição de EPI, de modo que nego provimento neste ponto.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, conheço EM PARTE do recurso voluntário, e na parte conhecida, NEGO PROVIMENTO.

É como voto.