



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 19311.720371/2017-82  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-006.726 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de julho de 2019  
**Recorrente** COMERCIAL ZARAGOZA IMPORTACAO E EXPORTACAO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

**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) combustível de empilhadeiras utilizadas na revenda de mercadorias; iii) aluguéis de veículos utilizados no transporte de mercadorias do centro de distribuição até as suas lojas; e iv) taxas pagas às administradoras de cartões de crédito.

**CRÉDITO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. EMPILHADEIRAS.**

As empilhadeiras são verdadeiros equipamentos, cuja locação para a utilização na atividade desempenhada pela pessoa jurídica (armazenamento de mercadorias para comercialização) é passível de creditamento na forma do art. 3º, IV, da Lei n.º 10.833/2003.

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

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

**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) combustível de empilhadeiras utilizadas na revenda de mercadorias; iii) alugueis de veículos utilizados no transporte de mercadorias do centro de distribuição até as suas lojas; e iv) taxas pagas às administradoras de cartões de crédito.

#### CRÉDITO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. EMPILHADEIRAS.

As empilhadeiras são verdadeiros equipamentos, cuja locação para a utilização na atividade desempenhada pela pessoa jurídica (armazenamento de mercadorias para comercialização) é passível de creditamento na forma do art. 3º, IV, da Lei n.º 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas relacionadas às empilhadeiras. Vencidos os Conselheiros Pedro Sousa Bispo (relator), Maria Aparecida Martins de Paula e Waldir Navarro Bezerra que negavam provimento neste ponto. Designada a Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne; (ii) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto aos demais itens.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Redatora designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra (presidente da turma), Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Diego Diniz Ribeiro, Cynthia Elena de Campos, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo e Rodrigo Mineiro Fernandes.

## Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Contra a empresa qualificada em epígrafe foram lavrados autos de infração de fls. 2245/2262, em virtude da apuração de falta de recolhimento da Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep dos períodos de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, exigindo-se o crédito tributário no valor total de R\$ 30.672.004,76.

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 2263/2284, o sujeito passivo, rede de supermercados, teria se aproveitado de créditos e efetuado exclusões da base de cálculo indevidamente. Assim, a fiscalização promoveu a glosa desses créditos, segundo os motivos relacionados abaixo:

1- Aluguéis de prédios: foram glosadas as despesas de contrato de cessão onerosa de área, que não se confunde com aluguel, e de valores sem o correspondente contrato de locação;

2- Taxas de administradoras de cartões: empresas com atividade comercial não têm direito ao crédito de insumos pois não prestam serviços ou fabricam bens, e mesmo que o fizessem, as referidas taxas não são insumos (decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, Solução de Divergência Cosit n.º 7/2016, Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 36/2011);

3- Combustíveis, Embalagens e Gás: aplica-se o mesmo raciocínio das taxas de cartão;

4- Importações: valores reconhecidos pela autuada como excedentes aos efetivamente recolhidos, pois apenas para estes há previsão de aproveitamento.

5- Aluguel de veículos, máquinas e equipamentos: foram glosados os valores relativos a aluguel de veículos (por falta de previsão legal - Solução de Consulta Cosit n.º 1/2014) e empilhadeiras (equiparadas a veículos nos termos de Solução de Consulta Cosit n.º 355/2017);

6- ICMS-Substituição Tributária nas aquisições: não dá direito a crédito (Solução de Consulta Cosit n.º 106/2014);

7- Fretes: parte por se referir a transporte entre estabelecimentos da própria empresa (Solução de Consulta Cosit n.º 99018/2017), parte por falta de comprovação documental.

8- Insumos registrados como bens para revenda: por não se tratarem de bens para a revenda, e pela impossibilidade de aproveitamento de créditos sobre insumos por empresa comercial.

Após a apuração dos valores glosados, conforme item 4.1 do Termo de Verificação Fiscal (fl. 2282), o autuante detalhou o cálculo das contribuições e das glosas (para os meses em que não houve saldo a recolher) a serem lançadas, de acordo com o item 4.2 (fls. 2282/2284).

Cientificada, a interessada apresentou a impugnação de fls. 2447/2502, na qual discorreu sobre suas atividades, defendendo que os insumos por ela utilizados são inerentes à sua atuação comercial, estando intrinsecamente vinculados à geração de suas receitas, sendo imprescindíveis para sua manutenção no mercado brasileiro.

Refutou a *interpretação restritiva do conceito de "insumo"* em que se baseou a fiscalização, a qual contraria a *posição de expoentes da Doutrina e dos mais recente julgado proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e pelo E. Superior Tribunal de Justiça, que têm se posicionado no sentido de que a definição do*

***conceito de insumo está ligada à essencialidade dos dispêndios em relação à atividade econômica do contribuinte.***

Discorreu longamente sobre o *princípio* da não cumulatividade das contribuições e a *impossibilidade de o legislador infraconstitucional restringir a sua aplicação*.

Em seguida, tratou do conceito de insumos para as contribuições não cumulativas, argumentando que *advém do mandamento constitucional que, na apuração do quantum a recolher a título das referidas contribuições, determina sejam abatidos créditos relativos a qualquer insumo utilizado de forma indispensável na atividade econômica do contribuinte*.

Insurgiu-se contra as Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e 404/2004 que, ao regulamentarem a matéria, estabeleceram o entendimento restritivo já citado e combatido.

Suscitando o entendimento atual do CARF, alegou que as autuações se fundaram em um ***recorte anacrônico do posicionamento*** daquele Conselho, *calcado na inconstitucional, ilegal e ultrapassada interpretação do conceito de insumos para PIS/COFINS originalmente disseminada pela Receita Federal*. Transcreveu exemplos da jurisprudência administrativa que embasa seu entendimento.

Mencionou o Resp n.º 1.221.170/PR do STJ, no qual, sob a sistemática do Recurso Repetitivos, foi decidida a matéria no sentido por ela defendido, ***ou seja, no sentido de que "insumos" são aqueles dispêndios inerentes e essenciais à atividade empresarial***. Além disso, no referido julgamento foram declaradas as Instruções Normativas acima referidas. Assim, ***os fundamentos dados pela d. fiscalização neste processo já se encontram contrários ao quanto determinado pelo STJ (...), não podendo mais, assim, ser repercutidos nesta esfera administrativa***.

Passou a tratar de cada uma das glosas efetuadas pela fiscalização, procurando demonstrar *o descabimento da glosa da totalidade dos créditos perpetrada pela fiscalização, à luz da pertinência e da essencialidade do insumo em relação à sua atividade*.

No tocante aos aluguéis de prédios, defendeu que o contrato de arrendamento celebrado com o Ministério da Defesa para uso, a título oneroso, de uma área destinada exclusivamente às atividades de supermercado, tem a mesma natureza de uma locação, não havendo exigência de que o aluguel referido nas Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, art. 3.º, IV, seja regido pela Lei do Inquilinato. Citou doutrina.

Quanto às taxas de administradoras de cartões, procurou demonstrar a essencialidade para o seu ramo de atividade, bem como a relevância de tais gastos para o nicho comercial em que atua, o que justificaria a dedução dos créditos.

Em relação ao ICMS-Substituição Tributária (ICMS-ST), citou o art. 289 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) de 1999, que prevê os tributos devidos na aquisição das mercadorias destinadas à revenda como integrante de seu custo, e a exceção quanto aos impostos recuperáveis. Por não se tratar de imposto recuperável, o ICMS-ST integraria o custo de aquisição, nos termos da Solução de Consulta SRRF/04 n.º 60/2012. Assim, cabe o desconto de créditos relativos a tal tributo, como já decidiu o Carf em acórdão cuja ementa transcreveu à fl. 2474.

Sobre combustíveis e gás, a possibilidade de apropriação de créditos estaria prevista no art. 3.º, II das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Como teria reconhecido a fiscalização, tal insumo estaria relacionado com o transporte de mercadorias do Centro de Distribuição para as diversas filiais. Afastada a interpretação restritiva do

autuante, os créditos sobre tais insumos seriam corretos. Transcreveu trechos de julgados relativos ao tema, sendo um deles em processo de outro contribuinte do mesmo ramo de negócio (fls. 2477/2449). O mesmo se aplica ao gás utilizado em empilhadeiras usadas no armazenamento das mercadorias para posterior revenda.

Em relação às embalagens, argumentou tratarem-se de *vasilhames inerente[s] à comercialização de bebidas alcoólicas em todos os seus estabelecimentos*. A aquisição de tais vasilhames seria feita separadamente de um fornecedor, com envio para o produtor da bebida alcoólica, que cobraria da impugnante apenas o valor do líquido envasado (reproduziu o esquema das operações à fl. 2481). Ou seja, ao adquirir o vasilhame de um fornecedor e a bebida de outro, a empresa está adquirindo, conjuntamente, a mercadoria a ser revendida, bebida alcoólica engarrafada, podendo se creditar de ambos os valores.

Defendeu a regularidade dos créditos calculados sobre aluguéis de veículos, máquinas e equipamentos, nos termos de inciso IV do já referido art. 3º, que os concedeu *de forma ampla*. Os valores relativos a veículos teriam sido glosados por falta de previsão legal, enquanto que os aluguéis das empilhadeiras, que equivalem a veículos, teriam tido o mesmo destino. Novamente bateu-se no conceito de insumo adotado no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, transcrevendo julgados administrativos.

Quanto aos créditos referentes ao transporte, mencionou o inciso IX do art. 3º, que o previu quanto ao frete na operação de vendas. De acordo com a jurisprudência do Carf, tais créditos seriam passíveis de aproveitamento também no caso de transporte de insumos, mesmo entre estabelecimentos da mesma empresa.

Ainda sobre tais gastos, teriam sido glosados créditos em função do tomador de serviço não ser a impugnante em diversos conhecimentos de transporte, conforme base de dados do SPED, em razão do quê fora feita intimação para juntada de: (i) comprovantes de pagamentos, (ii) documento emitido pela transportadora confirmando erro no preenchimento dos conhecimentos e (iii) documento emitido pelo tomador constante dos conhecimentos de transporte informando não ter se apropriado dos referidos créditos.

Alegou ter apresentado a referida documentação (juntada à impugnação como Docs. 06 e 07), o que não impediu a glosa pela fiscalização, sob o argumento de que não teria sido apresentado *documento emitido pelo tomador equivocadamente indicado nos CTe's de que não teria se apropriado dos créditos de PIS e COFINS quanto àquele transporte*. Afirmou que as declarações por ela obtidas das transportadoras e das empresas são suficientes para demonstrar a correta apropriação dos créditos, sem contar a comprovação dos pagamentos. Quanto à apropriação dos créditos pelas empresas que figuraram como tomadoras do serviço, a fiscalização possuía meios, *em função do ambiente eletrônico que ensejou o SPED*, para conferir a apropriação de tais créditos. Reclamou que a prova reclamada pela fiscalização é impossível, e que, se houve apropriação de tais créditos por outras empresas, são esses que são indevidos, e não os da impugnante.

Tratando dos *créditos referentes a bens de revenda*, esclareceu que tais despesas *representam insumos utilizados para o acondicionamento de mercadorias comercializadas aos seus clientes* - bandejas de acondicionamento de frios fatiados, etiquetas de balança, potes plásticos com lacre, bandejas de isopor, filme de proteção, etiqueta personalizada, sacos plásticos diversos, sacolas plásticas personalizadas (fotos às fls. 2496/2500). Novamente, repisando os argumentos sobre serem essenciais e relevantes para sua atividade, defendeu o direito ao crédito.

Por fim, reiterando a inconstitucionalidade e ilegalidade do restritivo conceito de insumo adotado pela fiscalização, pleiteou o cancelamento dos autos de infração.

Ato contínuo, a DRJ-RIBEIRÃO PRETO (SP) julgou a Impugnação do Contribuinte nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CONCEITO.

Para efeitos da apuração de créditos a serem descontados da contribuição pela sistemática da não cumulatividade, consideram-se insumos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

ARRENDAMENTO. ALUGUÉIS.

O arrendamento de imóvel urbano, por guardar similaridade ao aluguel, gera direito a crédito para o cálculo das contribuições não cumulativas.

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDEDORA DE BENS. INSUMOS.

As empresas dedicadas à atividade comercial de revenda de bens, por não possuírem processo produtivo nem prestarem serviços, não fazem jus a créditos sobre insumos.

TAXAS DE ADMINISTRADORA DE CARTÕES.

O pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos das contribuições não cumulativas.

ALUGUEL DE VEÍCULOS.

Veículos (inclusive empilhadeiras) não se enquadram no conceito de máquinas e equipamentos, para efeitos de créditos da não cumulatividade sobre sua locação.

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

É incabível a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições em relação ao valor do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST).

FRETE INTERNO. CRÉDITOS.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de insumos entre estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica não geram direito à apuração de créditos a serem descontados das contribuições não cumulativas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

CONEXÃO.

Por serem conexos, aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep as mesmas conclusões referentes ao lançamento da Cofins.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, foram suscitadas as mesmas questões de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na Impugnação.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Pedro Sousa Bispo

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de lançamento fiscal efetuado pela Unidade de Origem para cobrança de diferenças das contribuições para o PIS e COFINS em decorrência da exclusão indevida na base de cálculo de créditos sobre despesas das seguintes rubricas, acompanhadas da motivação:

1- **Aluguéis de prédios:** foram glosadas as despesas de contrato de cessão onerosa de área, que não se confunde com aluguel, e de valores sem o correspondente contrato de locação;

2- **Taxas de administradoras de cartões:** empresas com atividade comercial não têm direito ao crédito de insumos pois não prestam serviços ou fabricam bens, e mesmo que o fizessem, as referidas taxas não são insumos (decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, Solução de Divergência Cosit n.º 7/2016, Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 36/2011);

3- **Combustíveis, Embalagens e Gás:** aplica-se o mesmo raciocínio das taxas de cartão;

4- **Importações:** valores reconhecidos pela autuada como excedentes aos efetivamente recolhidos, pois apenas para estes há previsão de aproveitamento.

5- **Aluguel de veículos, máquinas e equipamentos:** foram glosados os valores relativos a aluguel de veículos (por falta de previsão legal - Solução de Consulta Cosit n.º 1/2014) e empilhadeiras (equiparadas a veículos nos termos de Solução de Consulta Cosit n.º 355/2017);

6- **ICMS-Substituição Tributária nas aquisições:** não dá direito a crédito (Solução de Consulta Cosit n.º 106/2014);

7- **Fretes:** parte por se referir a transporte entre estabelecimentos da própria empresa (Solução de Consulta Cosit n.º 99018/2017), parte por falta de comprovação documental.

8- **Insumos registrados como bens para revenda:** por não se tratarem de bens para a revenda, e pela impossibilidade de aproveitamento de créditos sobre insumos por empresa comercial.

A primeira instância administrativa deu provimento parcial à impugnação apenas quanto a matéria referente as glosas de créditos referentes ao contrato de arrendamento de imóvel (*Contrato CTA*), conforme se infere do seguinte trecho do acórdão:

Em relação aos aluguéis, entendo que a glosa dos valores relativos ao contrato que tem por objeto a cessão de área, sob regime de arrendamento, a título oneroso, firmado com o IV Comar, do Ministério da Defesa, deva ser revertida. É que a fundamentação de que arrendamento possui base jurídica diferente do aluguel não me parece suficiente para impedir o aproveitamento do crédito. De fato, em que pese o termo ser distinto e a base legal dos institutos não ser a mesma, seu significado prático é o mesmo.

No tocante as demais glosas relativas aos aluguéis, a infração foi mantida no julgamento de primeira instância haja vista que a impugnante não apresentou a documentação que os justificassem (contratos e/ou comprovantes de pagamentos). Abaixo reproduz-se a decisão nos seus exatos termos:

Em segundo lugar, os valores mostrados na tabela abaixo constaram no Termo 02. Alguns dos valores tiveram o pagamento confirmado, mas, em nenhum deles o sujeito passivo comprovou que se referiam a alugueis, dado que não foram anexados os contratos. Por exemplo, não foi fornecido nenhum contrato de aluguel que justificasse o pagamento a cartório de imóveis de mais de R\$ 19 mil; também não se juntou contrato de aluguel referente a pagamentos à AC Consultoria de quase R\$ 16 mil. Assim, esses valores serão glosados, por falta de comprovação de que se tratam de alugueis.

Mês	CNPJ Básico	Nome do Participante	Base créditos
09/2014	13408061	AC CONSULTORIA INTERMEDIACAO IMOB L	800,00
10/2014	13408061	AC CONSULTORIA INTERMEDIACAO IMOB L	3.001,16
11/2014	13408061	AC CONSULTORIA INTERMEDIACAO IMOB L	3.076,28
12/2014	13408061	AC CONSULTORIA INTERMEDIACAO IMOB L	3.035,74
01/2015	13408061	AC CONSULTORIA INTERMEDIACAO IMOB L	1.856,30
02/2015	13408061	AC CONSULTORIA INTERMEDIACAO IMOB L	4.216,20
12/2015	50460799	1 OFICIAL REG DE MOVEIS T DOC SJC	19.140,00
02/2014	10475459	V. P. TROMBINI E CIA LTDA - ME	200,00
05/2014	18251087	DANTE MARON CERTIFICACAO DIGITAL L	900,00
10/2014	53455044	ROTARY CLUBE DE SAO PAULO SAO MIGU	700,00
12/2014	20012093	RESIDENCIAL VISTAS DO VALE	296,02
01/2015	00763430	CENTRO EMPRESARIAL AMERICA DO SUL	359,16
02/2015	00000001	SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL	104,25
03/2015	00000001	SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL	337,21
03/2015	00763430	CENTRO EMPRESARIAL AMERICA DO SUL	359,16

Os valores das bases de cálculo dos créditos a glosar referentes aos alugueis, conforme detalhado acima, são os seguintes:

Ano	Mês											
	jan	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez
2014	5.794,51	5.994,51	5.794,51	5.794,51	6.694,51	5.794,51	5.794,51	5.794,51	6.594,51	9.495,67	8.870,79	9.126,27
2015	8.009,97	10.114,96	45.640,88	18.128,84								19.140,00

No Recurso Voluntário, a empresa também não apresentou qualquer argumentação ou documentos comprobatório sobre esses demais aluguéis, limitando-se, no recurso, a repetir as mesmas argumentações referentes aos contratos de arrendamento (Contrato CTA) ao qual já havia obtido provimento.

Assim, no tocante aos demais aluguéis constantes da autuação, tendo em vista que a Recorrente não abordou essa temática no seu recurso e nem trouxe qualquer documento novo aos autos, tem-se como definitiva a decisão da instância *a quo*.

Também não houve no recurso voluntário qualquer questionamento sobre a glosa dos valores de PIS e COFINS Importações reconhecidos pela autuada como excedentes aos efetivamente recolhidos. Por conseqüência, tem-se também como definitiva a decisão recorrida sobre essa matéria.

Feitas essas considerações iniciais sobre a delimitação da lide, passa-se à análise das glosas subsistentes.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente atua no ramo supermercadista, sendo uma pessoa jurídica de direito privado que tem por objeto o comércio varejista e atacadista de produtos alimentícios, bebidas, limpeza, perfumaria, cosméticos, higiene pessoal, cigarros e utensílios pessoais e domésticos, conforme atesta seu contrato social às fls. 2.299/2.322.

A Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas, 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.

Para melhor compreensão das matérias envolvidas, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP), e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

**REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.**

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.**

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado

pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

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

Vale reproduzir o voto da Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de **essencialidade ou relevância** da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

**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;

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

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a

Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF<sup>1</sup>, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,<sup>2</sup> c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

<sup>2</sup> LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

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

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito do crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Feitas tais considerações para melhor compreensão das matérias em debate, passa-se a análise dos créditos desconsiderados.

### **Glosas de Créditos Sobre Taxa de Administração de Cartões**

A Recorrente afirma que concretiza suas vendas realizadas em contrapartida de pagamentos realizados em cartão de débito ou de crédito, e que nos dias atuais é o meio de pagamento largamente utilizado pelos consumidores. As administradoras desses cartões cobram taxas sobre o valor de tais vendas em razão do serviço por elas prestado. Em função disso, o pagamento dessas taxas pela Recorrente representa-lhe um dispêndio essencial, haja vista que a concretização de suas vendas depende inexoravelmente do uso desses equipamentos eletrônicos.

Nesse passo, conclui que tais encargos relativos às taxas de cartão de crédito/débito indubitavelmente possuem a natureza de insumos para fins da legislação do PIS e da COFINS, eis que são relevantes para a concretização das vendas dos produtos comercializados pela Recorrente. Desta feita, o referido insumo revela-se deveras essencial para a obtenção de seu resultado final, que nada mais é do que a comercialização das mercadorias.

Em que pesem os argumentos postos, entendo que não lhe assiste razão.

Percebe-se que a Recorrente requer que o conceito de insumo seja aplicado também ao seu ramo de atividade (comércio varejista), mormente com relação as taxas de administração e outras que serão analisadas mais a frente. 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 crédito 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.

Os dispositivos legais que definem os critérios para o direito de crédito por insumos são os artigos 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, *in verbis*:

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

(negrito nosso)

Resta claro, pelo texto do dispositivo transcrito, que os gastos com taxas de cartão de crédito 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 taxas de cartão de crédito, embora, em tese, possam ser essenciais à atividade comercial de revenda desenvolvida Recorrente, não podem dar direito a crédito por falta de previsão legal.

Abaixo, reproduzem-se parcialmente as ementas de alguns julgados do CARF que expressam o mesmo entendimento sobre a matéria:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

Ano calendário:2010, 2011

**NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE COMERCIAL, TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO.**

Os custos com taxas de administração de cartões de crédito e débito não geram direito a crédito, por não se enquadrarem na definição de insumo estabelecida na legislação de regência, posta a atividade meramente comercial, distinta da produção e da prestação de serviço. (...)"

(Processo n.º 18050.720506/201412; Acórdão n.º 3301003.874; Relator Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho; sessão de 28/06/2017)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2009

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

Excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições. 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:(...)iv) taxas pagas às administradoras de cartões de crédito.

(Processo n.º 13855.721049/201151; Acórdão n.º 9303006.689; Relator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal; sessão de 12/04/2018)

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

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp n.º 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 n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

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

A relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal, distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência na produção ou na execução do serviço.

Vale dizer que, no referido julgado, foi estabelecido apenas um conceito abstrato de insumo para fins de interpretação do inciso II do art. 3º das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002, cabendo ao julgador avaliar, em cada caso concreto, se o insumo em questão enquadra-se ou não nesse conceito, além de não caracterizar hipótese de vedação legal ou de tratamento específico em outro dispositivo das Leis n.ºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005 (Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF).

**PIS/COFINS. COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS. INSUMOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

Os incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam a atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente a prestação de serviços e a produção ou fabricação de bens.

Na comercialização de mercadorias que não foram produzidas ou fabricadas pela contribuinte, somente há o direito ao creditamento sobre os bens adquiridos para revenda, com base nos incisos I dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, mas não com base nos incisos II desses artigos, pois ausente o processo produtivo de prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens requerido neste inciso.

(Processo n.º 13864.720140/2016-55; Acórdão n.º 3402006.026; Relatora Conselheiro Maria Aparecida Martins de Paula; sessão de 12 de dezembro de 2018)

Confirma-se, assim, conforme se depreende do conceito de insumo adotado neste voto, delimitado pela Ministra Regina Helena Costa em seu voto no REsp n.º 1.221.170/PR, que somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e 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 n.º 5, de 17 de dezembro de 2018, no qual apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR:

## 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 n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003).

Assim, com esses fundamentos nega-se provimento ao recurso quanto a essa matéria.

### **Glosa de créditos referentes ao ICMS-ST**

Informa a Autoridade Fiscal que a Recorrente indicou diversos créditos com a natureza “Aquisição de bens para revenda” que tiveram como origem a conta “ ICMS s/ Compras”, totalizando R\$ 100.141.388,91 no período fiscalizado. Mediante intimação, a empresa esclareceu que todo o valor se refere ao ICMS Substituição Tributária destacado nas notas fiscais de compra de mercadorias. Como fundamento do seu crédito, a Recorrente cita a Solução de Consulta nº60/2012 da DISIT 4ª Região e o resultado do RE 574.706, que tramita no Supremo Tribunal Federal.

No que se refere às alegações da Recorrente, quanto à possibilidade de crédito de PIS e COFINS incidente sobre ICMS-ST, não lhe assiste razão. Reproduzo a seguir os fundamentos da decisão de piso, com os quais concordo:

No tocante ao ICMS-ST, a impossibilidade de sobre ele calcular-se créditos é decorrente da própria sistemática da não cumulatividade das contribuições de que estamos tratando. Os créditos destinam-se a expurgar de determinada fase da cadeia da atividade comercial as contribuições incidentes sobre os produtos/serviços da fase anterior. Ocorre que sobre o ICMS-ST recolhido pelo substituto tributário **não** incide a Contribuição para o PIS/Pasep nem a Cofins. Assim, se não houve incidência das contribuições na venda, não há que se falar em aproveitamento de créditos por parte do adquirente.

Esse mesmo entendimento encontra-se em consonância com aquele expressado pela Administração Tributária por meio das soluções de consulta COSIT no 106/2014 e 99041/2017 abaixo reproduzidas:

Solução de Consulta Cosit 106/2014

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

**ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.**

No regime de apuração não cumulativa, o valor do ICMS, incidente na aquisição, integra a base de cálculo da Cofins para fins de crédito, faz parte do custo de aquisição do bem ou serviço, nos termos do inciso II do § 3º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004. A pessoa jurídica poderá descontar créditos, inclusive de ICMS, calculados com base no custo de aquisição de mercadoria adquirida para revenda, inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

O ICMS substituição tributária (ICMSST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Sobre a parcela do ICMSST, não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de Cofins.

Dispositivos Legais: Art. 150 da CF/88; arts. 9º, 10 e 13 da Lei Complementar nº 87, de 1996; arts. 3º e 66 da Lei nº 10.637, de 2002; art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004; Instrução Normativa SRF nº 594, de 2005; Parecer Normativo CST nº 70, de 1972 (Publicado no DOU 22.03.1972); Parecer Normativo CST nº 77, de 1986 (DOU 28/10/86).

Solução de Consulta Cosit 99.041/2017:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

É incabível a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação ao valor do ICMS Substituição Tributária (ICMS/ST) destacado na nota fiscal de aquisição de bens.

[...]

Nessa mesma direção, também foi o resultado do julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.456.648/RS do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no qual manifestou o entendimento de que o ICMS Substituição Tributária não integra o custo dos bens e serviços, conforme sintetizado na ementa do acórdão, *in verbis*:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES A ICMS SUBSTITUIÇÃO (ICMSST). IMPOSSIBILIDADE.

1. Não tem direito o contribuinte ao creditamento, no âmbito do regime não cumulativo do PIS e COFINS, dos valores que, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS substituição.

2. Quando ocorre a retenção e recolhimento do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ICMSST), a empresa substituta não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Nessa situação, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa substituta que se torna apenas depositária de tributo (responsável tributário por substituição ou agente arrecadador) que será entregue ao Fisco.

Então não ocorre a incidência das contribuições ao PIS/PASEP, COFINS, já que não há receita da empresa prestadora substituta. É o que estabelece o art. 279 do RIR/99 e o art. 3º, §2º, da Lei n. 9.718/98.

3. Desse modo, não sendo receita bruta, o ICMS ST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas devidas pelo substituto e definida nos arts. 1º e §2º, da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

4. Sendo assim, o valor do ICMS ST não pode compor o conceito de valor de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento das referidas contribuições para o substituído, exigido pelos arts. 3, §1º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, já que o princípio da não cumulatividade pressupõe o pagamento do tributo na etapa econômica anterior, ou seja, pressupõe a cumulatividade (ou a incidência em "cascata") das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS.

5. Recurso especial não provido.

Tendo como fundamento essas considerações, resta claro não ser possível calcular créditos de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade sobre o ICMS-ST destacado nas notas fiscais de compras. Por conseguinte, mantém-se o lançamento quanto a essa matéria.

### **Créditos Glosados Referentes a Combustíveis e Gás**

As rubricas em apreço tratam de gastos com combustíveis e gás utilizadas na atividade comercial da Recorrente. Os combustíveis são utilizados no transporte de produtos do centro de distribuição para as lojas da Recorrente. Já o gás é utilizado nas empilhadeiras, indispensáveis à atividade de armazenamento das mercadorias, segundo entendimento da Recorrente. Desse modo, ainda afirma, que considerar os referidos gastos como insumos está em consonância com as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo CARF.

Tendo a natureza de frete as despesas com combustíveis utilizados no transporte de produtos do centro de distribuição para as lojas da Recorrente, pode-se assim resumir a

possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto aos fretes:

- i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto nº 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso II do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03;
- ii) vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03; e
- iii) o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º.

No caso concreto, observa-se que as despesas com fretes utilizados no transporte de produtos do centro de distribuição para as lojas da Recorrente, incluindo aí o combustível, não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete e tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que a empresa não exerce esses tipos de atividades, atuando no ramo de comércio varejista, como antes discutido.

Nesse mesmo sentido, foi também o voto proferido pela Conselheira Maria Aparecida de Paula neste Colegiado, em sessão realizada no dia 26/02/2019, unânime, constante do acórdão nº3402006.223, conforme a ementa da decisão, a seguir parcialmente transcrita:

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 abstrato 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.

PIS/COFINS. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. COMERCIALIZAÇÃO. FRETE. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O transporte de bens destinados a venda entre os estabelecimentos da recorrente, sem vinculação com o processo produtivo em si, que não se refere também ao deslocamento do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente, não se enquadra nas hipóteses permissivas de creditamento de frete na operação de venda (arts. 3º, inciso IX e 15 da Lei 10.833/2003) ou de serviço utilizado como insumo no processo produtivo (incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002).

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.

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

No que se refere ao gás utilizado nas empilhadeiras, a legislação das contribuições possui dispositivo legal prevendo a possibilidade de créditos para armazenagem, conforme o art.3º da Lei nº 10.833/2003, *in verbis*:

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

I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

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

Percebe-se, pelo dispositivo transcrito, que o legislador especifica "armazenagem de mercadoria", não havendo qualquer referência a gastos com a movimentação interna das mercadorias ou até mesmo com a manutenção, partes e peças de equipamentos associadas à movimentação ou armazenagem.

Dessa forma, entendo que somente as despesas com armazenagem de mercadorias, caracterizada esta como a atividade estrita de guarda de mercadoria (pagamento do depósito), e desde que suportadas pela vendedora, é que tem possibilidade de creditamento, devendo-se afastar, por falta de previsão legal, a pretensão da Recorrente de calcular créditos sobre gastos com combustíveis utilizados em empilhadeiras para movimentação interna das mercadorias a serem revendidas.

Esse mesmo entendimento foi adotado pelo Conselheiro Relator Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho do Acórdão nº 3301003.874, da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, no julgamento de caso semelhante de empresa do setor supermercadista, cuja ementa transcrevo parcialmente abaixo:

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS.

Há direito a crédito no caso armazenagem de mercadoria, na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor; somente envolvendo aquelas despesas com guarda de mercadoria; não se incluindo nesse conceito outras atividades eventualmente correlacionadas, como partes e peças de reposição, despesas com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos, com logística e aduaneira, cobrados isolada e independentemente da armazenagem.

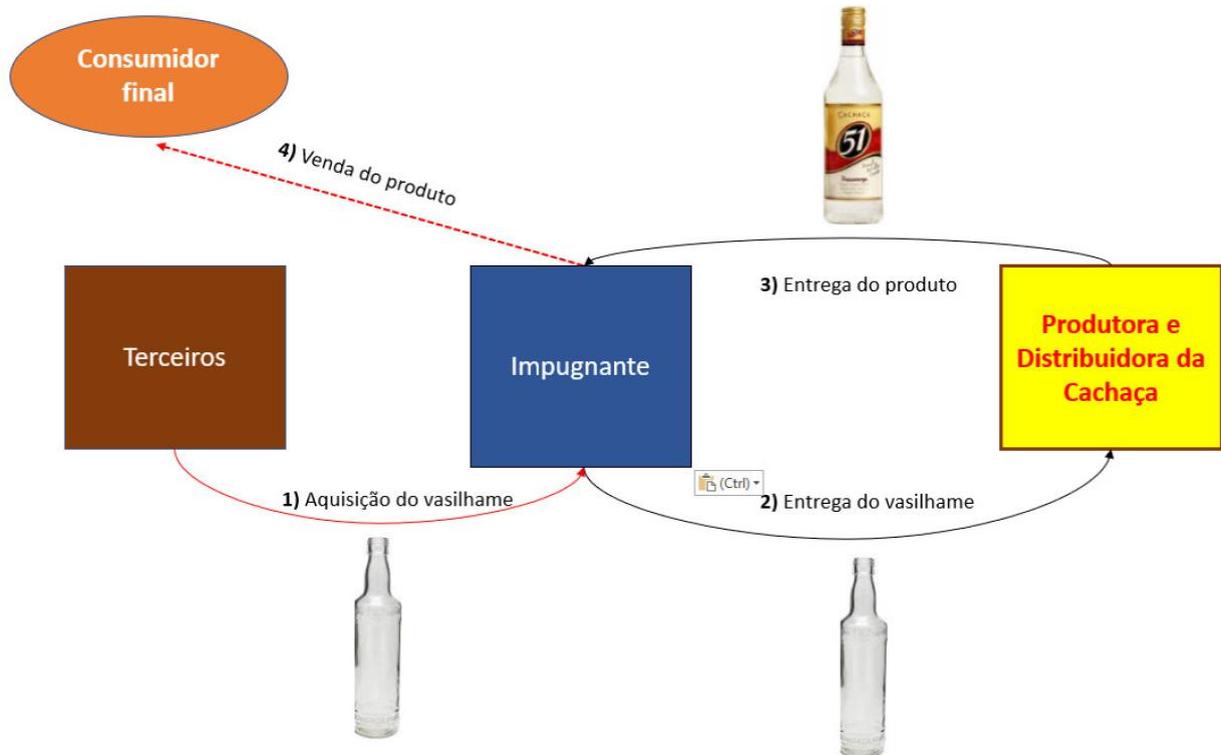
Por fim, tampouco pode-se considerar o GLP utilizado nas empilhadeiras ou as despesas de transporte (combustível) como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, com base no inciso. II do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03, já que a empresa não exerce esses tipos de atividades, atuando no ramo de comércio varejista, como antes discutido. Para evitar repetição, reporto-me às considerações feitas no tópico “**Glosas de Créditos Sobre Taxa de Administração de Cartões**” 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.

### **Glosa de Créditos Referentes a Embalagens**

As despesas aqui glosadas, conforme conta no TVF, tratam de compra de garrafas. Segundo informa a Fiscalização, as garrafas eram encaminhadas vazias ao produtor de

cachaça através nota de simples remessa, e retornadas cheias, discriminando na nota o retorno da garrafa e do seu conteúdo. O fluxograma, a seguir, esclarece bem a operação:



No seu recurso, embora a Recorrente reconheça que não industrializa esses produtos, pugna que as embalagens sejam consideradas insumos, pois explica que ao adquirir os vasilhames de terceiros, ela consegue reduzir o valor da compra da cachaça do fornecedor, o que barateia o preço final do produto revendido, beneficiando o consumidor final. Assim, afirma que os vasilhames adquiridos de terceiros são sim insumos para a atividade comercial da empresa ou ao menos mercadoria adquirida para revenda, não merecendo prosperar a glosa de créditos apropriados na aquisição das referidas embalagens mantida pela fundamentação apresentada pela D. Fiscalização e mantida pela DRJ de Ribeirão Preto, uma vez que indispensáveis à sua atividade de comercialização, corroborando o entendimento disposto nas Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03.

Conforme antes consignado, a Recorrente não é empresa industrial nem prestadora de serviços, sua atividade é comercial. Considerando tal informação, entendo que as embalagens não podem ser consideradas como insumos.

Para evitar repetição, reporto-me às considerações feitas no tópico “**Glosas de Créditos Sobre Taxa de Administração de Cartões**” para refutar os argumentos da Recorrente no sentido de que o referido gasto seja considerado insumo.

No que tange a alegação de tais gastos podem ser considerados bens adquiridos para revenda, a Recorrente não trouxe aos autos comprovação de que revende as referidas embalagens de forma avulsa. Como é cediço, é dever da interessada, por ocasião do recurso voluntário, apresentar elementos modificativos ou extintivos da decisão recorrida, nos termos do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72 e do art. 36 da Lei n.º 9.784/99, inclusive, a prova documental que se destine a contrapor razões ou fatos aduzidos pelo julgador *a quo* (art. 16, §4º, "c" do Decreto n.º 70.235/72).

Mantém-se, portanto, a glosa efetuada pela Fiscalização.

Glosas de créditos referentes a aluguéis de veículos, máquinas e equipamentos

Conforme indicado no TVF, a empresa indicou diversos créditos com a natureza “Aluguéis de máquinas e equipamentos” que foram contabilizados em duas contas contábeis: “Locação de veículos”, no valor de R\$10.540.650,00, e “Locação de máquinas e equipamentos”, no valor de R\$15.705.854,07.

Segundo constatou a Fiscalização, ambas as contas registram despesas com aluguéis de veículos. Na primeira, são registrados os valores pagos de aluguéis de veículos utilizados no transporte de mercadorias do centro de distribuição até as suas lojas. Na segunda, conta são registrados os aluguéis pagos de empilhadeiras, que a Recorrente, incorretamente, entende que se identificam como “máquinas e equipamento”.

Inicialmente, cabe frisar que empilhadeira não se subsume ao conceito de “máquinas e equipamentos”, pois, sabidamente, as empilhadeiras são caracterizadas como veículos. A legislação das contribuições deixa claro que os veículos se diferenciam de máquinas e equipamentos, uma vez que cita especificamente cada um quando lhe faz referência, não deixando dúvida que se tratam de espécies diferentes. Eis alguns exemplos:

Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002:

“Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) de **veículos e máquinas** relacionados no art. 1º desta Lei; ou (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”

(negrito nosso)

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

“Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”

(negrito nosso)

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

“Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

III – no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)”

(negrito nosso)

Ademais, observa-se que as empilhadeiras estão classificadas em posição específica juntamente com outros veículos para movimentação de cargas e semelhantes, conforme se observa abaixo:

Tabela de NCM para referência	
NCM	Descrição
NCM 8427	<b>Empilhadeiras; outros veículos</b> para movimentação de carga e semelhantes, equipados com dispositivos de elevação.
NCM 842710	- Autopropulsados, de motor elétrico
NCM 8427101	<b>Empilhadeiras</b>
NCM 84271011	De capacidade de carga superior a 6,5 t

Esse mesmo entendimento foi expressado pela Receita Federal na Solução de Consulta nº Cosit nº 1, de 02 de janeiro de 2014, publicada no DOU de 10 de fevereiro de 2014 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), conforme trecho a seguir reproduzido:

54. No caso concreto, a consultante menciona aluguel de “empilhadeiras, plataformas e máquinas para utilização na organização e movimentação de estoques, no carregamento de caminhões (escoamento da produção) e na lavagem da fábrica”.

55. Quanto às empilhadeiras, não resta dúvida que se trata de veículos, sendo vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, em relação aos dispêndios com sua locação.

(negrito nosso)

Como se sabe, as hipóteses de créditos de PIS e COFINS sobre pagamentos de aluguéis são aquelas relacionadas com prédios, máquinas e equipamentos, não existindo previsão legal para o creditamento relacionado com o aluguel de veículos. O dispositivo legal que dispõe sobre créditos de aluguéis é o inciso IV do mesmo art. 3º, *in verbis*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

[...]

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

(negrito nosso)

Nesse passo, constata-se que não há direito a crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de empilhadeiras ou outros veículos, pois tais aluguéis não são abrangido pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Também não é o caso de considerar os gastos com aluguéis de veículos como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, com base no inciso. II do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03, já que a empresa não exerce esses tipos de atividades, atuando no ramo de comércio varejista, como antes discutido. Para evitar repetição, reporto-me às considerações feitas no tópico “**Glosas de Créditos Sobre Taxa de Administração de Cartões**” 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.

### **Glosas de Créditos Relacionados ao Transporte**

Assim descreveu a Fiscalização os fatos apurados que ensejaram a glosa:

O “Termo 08 – Intimação” solicitou que a empresa informasse a chave do conhecimento de transporte eletrônico para as operações de transporte que constaram na EFD Contribuições. Em resposta, o contribuinte informou que “não conseguirá atender ao pedido do presente caso devida a falha que ocorreu em seu sistema interno”. Para mitigar a falta dessa informação, foram baixados da base de dados do Sped de Conhecimento de Transporte Eletrônicos (CTe) todos os CTes nos quais o fiscalizado era ou remetente da mercadoria ou destinatário da mercadoria. Em seguida, essa base foi cruzada com as informações, tendo por chave o CNPJ do transportador e o número do conhecimento de transporte. No arquivo anexo constam as divergências encontradas entre a base SPED e a EFD.

a. Na planilha “Não encontrados” constam os CTes informados na EFD mas que não foram encontrados na base SPED. São 138 CTes no valor de R\$ 343.102,02. A princípio, este crédito é indevido pela inexistência de documento que dê suporte à operação de transporte.

b. Na planilha “Intra empresa” constam os CTes de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do próprio contribuinte. São 18 CTes no valor R\$ 40.231,54. A princípio, este crédito é indevido pois não é permitida tomada de crédito nessa transferência.

c. Na planilha “Não tomador” constam os CTes informados na EFD mas que, segundo a base SPED, o tomador do serviço não foi o fiscalizado. São 68 CTes no valor de R\$ 336.670,58. A princípio, este crédito é indevido pois o fiscalizado não assumiu seu ônus.

d. Na planilha “Diferenças” constam os CTes informados na EFD com valores diferentes dos existentes na base SPED. São 157 CTes com diferença no valor de R\$

121.604,52. A princípio, esta diferença é um crédito indevido, pois superior ao registrado no CTe.

2. Solicita-se justificar na própria planilha a tomada dos créditos indevidos acima. A falta de justificativa acarretará a glosa dos créditos. A justificativa para o item “a” necessariamente deve indicar a chave de CTe para cada um dos créditos. Nos demais itens, se houver erro, deve ser mostrada a chave correta do CTe, ou uma explicação sucinta para cada um dos créditos.

Em resposta, o sujeito passivo reiterou que, “por falha no sistema interno, (...) não conseguirá atender ao item a e d”. Quanto ao item c, o sujeito passivo informou que o Cte “contém informações incorretas” pois “efetuiu todos os pagamentos”.

Quanto ao item b, o sujeito passivo não questionou que o transporte ocorreu entre unidades do sujeito passivo, mas informou que o Superior Tribunal de Justiça teria jurisprudência na linha de que “são considerados insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS todos os serviços necessários à prestação de serviços, sem os quais a qualidade do serviço seria atingida de modo impactante” e que “é pacificado o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de que gastos com frete de transporte configuram-se como insumos”.

Os valores das bases de cálculo dos créditos glosados referentes aos créditos de conhecimento de transporte foram resumidos pela Fiscalização na tabela abaixo indicada:

Competência	Não encontrados	Intra empresa	Não tomador	Diferenças	Total
2014/01	40.541,55	17.703,30	1.325,94	5.202,44	64.773,23
2014/02	19.430,61	1.937,50	7.570,80	6.188,16	35.127,07
2014/03	6.799,86	3.875,00	350,00	8.038,61	19.063,47
2014/04	13.531,99	3.875,00	163,29	17.955,66	35.525,94
2014/05	12.669,15	5.018,10	188,83	7.155,98	25.032,06
2014/06	3.980,43			4.088,72	8.069,15
2014/07	13.739,42	6.340,92		1.903,97	21.984,31
2014/08	21.279,40			994,51	22.273,91
2014/09	54,00			4,00	58,00
2014/10	35.685,00			8.405,25	44.090,25
2014/11	43.840,19			3.587,20	47.427,39
2014/12	6.300,18				6.300,18
2015/01	10.276,82				10.276,82
2015/02	12.960,03		214.590,03	0,01	227.550,07
2015/03	26.980,60		93.698,76	38.010,93	158.690,29
2015/04	10.037,79			0,01	10.037,80
2015/05	21.459,41			4.302,36	25.761,77
2015/06	195,42			1,00	196,42
2015/07	154,17			2.014,71	2.168,88
2015/08	108,61			147,39	256,00
2015/09	2.986,59	965,91	1.850,00		5.802,50
2015/10	23.724,11	515,81	9.448,89	6.976,80	40.665,61
2015/11	14.185,02		7.488,14	6.442,97	28.116,13
2015/12	2.181,67			183,84	2.365,51
<b>Total</b>	<b>343.102,02</b>	<b>40.231,54</b>	<b>336.674,68</b>	<b>121.604,52</b>	<b>841.612,76</b>

A Recorrente se insurge contra a glosa afirmando que o seu direito a crédito é fundado no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 e nº10.637/2002, que trata do crédito de PIS e COFINS relativo ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Observa-se que a DRJ negou provimento à impugnação, à exceção do transporte *intra* empresa, porque a empresa não apresentou documentação comprobatória suficiente capaz de atestar a efetividade das despesas com fretes nas vendas, nos termos abaixo reproduzidos:

Pelo Termo 08 B (fls. 1590/1592), o autuante relatou ter baixado da base de dados do SPED de Conhecimento de Transporte Eletrônico (CTe) todos os CTes nos quais o fiscalizado era ou remetente da mercadoria ou destinatário da mercadoria. De posse de tais documentos, comparou-os com a base SPED e relacionou os que apresentavam divergência com a EFD, intimando a contribuinte a justificá-las. Após dois pedidos de prorrogação de prazo (fls. 1689 e 1862), concedidos pelos Termos 08 C e 08 D, ela respondeu (fls. 1883/1888) que não iria conseguir atender a dois (a e d) dos quatro itens da intimação: CTes não encontrados no SPED, diferenças de valores dos CTes na EFD e SPED. Sobre o item b (frete entre estabelecimentos da própria empresa), trouxe à baila seu argumento sobre o conceito de insumo. E, em relação ao item c (CTes em que a fiscalizada não constava como tomador do serviço), afirmou ter ocorrido erro por parte das transportadoras.

Considerando que a empresa não comprovou nenhum dos itens da intimação, a fiscalização deu nova oportunidade para a comprovação dos gastos, conforme Termo de Intimação 08 E (fls. 1891/1893). Nele solicitou-se o encaminhamento de cópia dos Conhecimentos de Transporte não encontrados no SPED, bem como dos que apresentavam diferença de valores. Com relação aos que a empresa alegou erro da transportadora quanto ao tomador de serviço, foi requerida a apresentação de: comprovação de pagamento pela Zaragoza, documento emitido pela transportadora admitindo o erro no preenchimento e, pelo tomador que consta no Conhecimento de Transporte, de documento informando não ter tomado crédito sobre os valores a que se refere o conhecimento.

Em resposta (fls. 1907/1909), a interessada apresentou cópias de Conhecimentos de Transporte (fls. 1910/2066), 16 comprovantes de pagamento (fls. 2067/2082) e 4 declarações de emissão de Conhecimento de Transporte com incorreções (fls. 2083/2086). Complementando as informações, apresentou arquivo não paginável anexado pelo termo de fl. 2100, contendo 2 comprovantes de pagamento, 5 declarações de emissão de Conhecimento de Transporte com incorreções e 22 declarações de não apropriação de crédito pelo tomador que constou nos Conhecimentos.

No entanto, em que pese a documentação apresentada à fiscalização e reapresentada na impugnação, não foi feita, pela interessada, a demonstração de quais comprovantes de pagamento se referem a quais Conhecimentos de Transporte. Também as declarações dos transportadores e de terceiros estão incompletas, e igualmente desacompanhadas da indicação dos CTes da planilha encaminhada ao contribuinte pela intimação 08 E (anexada pelo termo de fl. 1894).

Em síntese, a autuada teve várias oportunidades de comprovar as justificativas quanto às irregularidades apuradas nos CTes, mas não conseguiu fazê-lo a contento. Assim, não pode vir agora alegar que a fiscalização possuía meios para conferir a eventual apropriação de créditos por terceiros; na realidade, o autuante utilizou-se de todas as ferramentas disponíveis para permitir à fiscalizada a comprovação de fatos que deveriam estar demonstrados e registrados eletronicamente, mas que por exclusiva responsabilidade sua (*falha em seu sistema interno*) não estava. Por tais razões, é de se manter a glosa.

(negrito nosso)

No recurso voluntário, a Empresa apenas aborda a questão daquelas despesas de frete nas vendas nas quais, supostamente, o tomador do serviço teria sido indicado incorretamente pela transportadora, mas não trouxe qualquer informação adicional, ou documentos novos, diferentes daqueles apresentados à Fiscalização e na Impugnação, e tampouco indicou a **quais Conhecimentos de Transporte se referem os comprovantes de pagamento apresentados**, permanecendo, por isso, deficiente a comprovação de tais despesas.

Dessa forma, tendo em vista que a empresa teve inúmeras oportunidades de comprovar tais despesas, durante o procedimento fiscal e no contencioso administrativo e não logrou êxito em cumprir a sua obrigação, entendo que se encontra correta os termos da decisão

recorrida, que ratifico e, supletivamente, adoto todos os fundamentos, que tenho por boa e conforme a lei (art. 50, § 1º, da Lei no 9.784, de 1999).

Por fim, quanto as despesas de transporte *intra* empresa, nego provimento ao recurso com base na mesma fundamentação utilizada no item “**Créditos Glosados Referentes a Combustíveis e Gás**” no qual também foi abordada a questão das despesas com fretes (combustível) *intra* empresa.

### **Glosa de Créditos Referentes a Bens de Revenda**

Segundo a Recorrente, embora as despesas aqui envolvidas tenham sido registradas na DACON como bens para revenda, na verdade, tratar-se-iam de insumos, mais precisamente embalagens (bandejas, sacos, potes, filmes plásticos, etc.), bobinas de caixa, etiquetas de preço, e sacolas para compras, utilizados para o acondicionamento de mercadorias comercializadas aos seus clientes e outras utilizações.

Conforme antes consignado, a Recorrente não é empresa industrial nem prestadora de serviços, sua atividade é comercial. Considerando tal informação, as embalagens não podem ser consideradas como insumos.

Para evitar repetição, reporto-me às considerações feitas no tópico “**Glosas de Créditos Sobre Taxa de Administração de Cartões**” para refutar os argumentos da Recorrente no sentido de que os referidos gastos sejam considerados insumos.

### **Dispositivo**

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator

### **Voto Vencedor**

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

Em sessão, usei em divergir especificamente quanto a um ponto do voto do Conselheiro Relator, quanto às glosas de créditos referentes aos alugueis de empilhadeiras vez que são verdadeiramente equipamentos passíveis de crédito, não se tratando de veículos como entendido pelo I. Relator. O tópico específico objeto de divergência é o seguinte:

Glosas de créditos referentes a alugueis de veículos, máquinas e equipamentos

Conforme indicado no TVF, a empresa indicou diversos créditos com a natureza “Alugueis de máquinas e equipamentos” que foram contabilizados em duas contas contábeis: “Locação de veículos”, no valor de R\$10.540.650,00, e “**Locação de máquinas e equipamentos**”, no valor de **R\$15.705.854,07**.

Segundo constatou a Fiscalização, ambas as contas registram despesas com alugueis de veículos. Na primeira, são registrados os valores pagos de alugueis de veículos utilizados no transporte de mercadorias do centro de distribuição até as suas lojas. **Na segunda, conta são registrados os alugueis pagos de empilhadeiras, que a Recorrente, incorretamente, entende que se identificam como “máquinas e equipamento”.**

Inicialmente, cabe frisar que empilhadeira não se subsume ao conceito de “máquinas e equipamentos”, pois, sabidamente, as empilhadeiras são caracterizadas como veículos. (...)

Ademais, observa-se que as empilhadeiras estão classificadas em posição específica juntamente com outros veículos para movimentação de cargas e semelhantes, conforme se observa abaixo:

Tabela de NCM para referência	
NCM	Descrição
NCM 8427	Empilhadeiras; outros veículos para movimentação de carga e semelhantes, equipados com dispositivos de elevação.
NCM 842710	- Autopropulsados, de motor elétrico
NCM 8427101	Empilhadeiras
NCM 84271011	De capacidade de carga superior a 6,5 t

Esse mesmo entendimento foi expressado pela Receita Federal na Solução de Consulta nº Cosit nº 1, de 02 de janeiro de 2014, publicada no DOU de 10 de fevereiro de 2014 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), conforme trecho a seguir reproduzido:

54. No caso concreto, a consulente menciona aluguel de “empilhadeiras, plataformas e máquinas para utilização na organização e movimentação de estoques, no carregamento de caminhões (escoamento da produção) e na lavagem da fábrica”.

55. Quanto às empilhadeiras, não resta dúvida que se trata de veículos, sendo vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, em relação aos dispêndios com sua locação.

(negrito nosso)

Como se sabe, as hipóteses de créditos de PIS e COFINS sobre pagamentos de aluguéis são aquelas relacionadas com prédios, máquinas e equipamentos, não existindo previsão legal para o creditamento relacionado com o aluguel de veículos. O dispositivo legal que dispõe sobre créditos de aluguéis é o inciso IV do mesmo art. 3º, *in verbis*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

[...]

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

Nesse passo, constata-se que não há direito a crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de empilhadeiras ou outros veículos, pois tais aluguéis não são abrangido pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Com efeito, o raciocínio traçado no voto do I. Relator quanto a diferença entre máquinas, equipamentos e veículos para fins de creditamento do PIS e da COFINS está correta e não merece qualquer reparo. Contudo, especificamente quanto às despesas com aluguel de **empilhadeiras**, cabível o creditamento vez que não podem ser admitidas como simples veículos automotores, tratando-se de equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados para locação a terceiros (no caso, locados pela Recorrente para o armazenamento de mercadorias).

A natureza de equipamento das empilhadeiras pode ser depreendida dos contratos de locação firmados pela Recorrente (e-fls. 1.018/1.027; 1/110/1.117; 1.161/1.163; 1.204/1.210; 1.368/1.370; 1.678/1.685) que identificam, inclusive, a necessidade de cessão de

mão de obra para utilização e correto manuseio do equipamento. À título de exemplo, vejamos a expressão do contrato firmado com a empresa FORT MÁQUINAS LOCAÇÃO E MANUTENÇÃO DE EMPILHADEIRAS LTDA (e-fl. 1.678):

**Cláusula 1ª. – Do Objeto do Contrato:**

O presente instrumento tem como objeto, a Locação de Equipamentos de Movimentação (Empilhadeira), conforme relacionado no **Anexo I**, observando os termos e condições estipuladas nos itens, parágrafos e cláusulas que se seguem.

Uma vez que esse contrato envolvia inclusive a cessão de mão de obra de funcionários para manusear o equipamento, consta deste contrato cláusula específica no sentido de “*não permitir que seus funcionários ou prepostos não autorizados (habilitados), **conduzam os equipamentos da CONTRATADA***” (cláusula 3ª, item IV – e-fl. 1.680) Os demais contratos anexados igualmente fazem referência à entrega e manutenção dos “equipamentos”, inclusive com previsão de manutenção preventiva (e-fls. 1.019, 1.023, 1.025, 1.111, 1.116, 1.163, 1.208 e 1.369)

Inclusive, as empilhadeiras possuem normas específicas de segurança do trabalho, que exigem prévia capacitação para sua condução. A Norma Regulamentadora 11 versa sobre o transporte, movimentação, armazenagem e manuseio de materiais, indicando expressamente:

11.1 Normas de segurança para operação de elevadores, guindastes, transportadores industriais e máquinas transportadoras

(...)

11.1.3 Os **equipamentos utilizados na movimentação de materiais**, tais como ascensores, elevadores de carga, guindastes, monta-carga, pontes-rolantes, talhas, **empilhadeiras**, guinchos, esteiras-rolantes, transportadores de diferentes tipos, **serão calculados e construídos de maneira que ofereçam as necessárias garantias de resistência e segurança e conservados em perfeitas condições de trabalho.**

Por sua vez, exatamente por ser admitido como um equipamento e não como um veículo, a Norma Regulamentar 12 aponta medidas para que a condução de equipamentos como empilhadeiras seja feita de maneira segura. Vejamos algumas exigências contidas naquela norma:

NR- 12 - SEGURANÇA NO TRABALHO EM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS (...)

12.6 Nos locais de instalação de máquinas e equipamentos, as áreas de circulação devem ser devidamente demarcadas e em conformidade com as normas técnicas oficiais. (...)

12.8 Os espaços ao redor das máquinas e equipamentos devem ser adequados ao seu tipo e ao tipo de operação, de forma a prevenir a ocorrência de acidentes e doenças relacionados ao trabalho. (...)

12.8.2 As áreas de circulação e armazenamento de materiais e os espaços em torno de máquinas devem ser projetados, dimensionados e mantidos de forma que os trabalhadores e os transportadores de materiais, mecanizados e manuais, movimentem-se com segurança.

E pelas fotos acostadas aos autos pela Recorrente, essas normas de segurança são observadas quanto da condução das empilhadeiras (e-fl. 2.934):



Descrição: Empilhadeira

Ademais, diferentemente dos veículos automotores, as empilhadeiras não estão sujeitas às regulamentações do Código de Trânsito Brasileiro – CTB (Lei n.º 9.503/1997) e dos Departamentos de Trânsito, não possuindo procedimento para registro no Registro Nacional de Veículos Automotores - RENAVAL. A habilitação para condução das empilhadeiras não se confunde com a Carteira Nacional de Habilitação – CNH para a condução de veículos automotores.

Nesse sentido, as empilhadeiras são verdadeiros equipamentos, cuja locação para a utilização na atividade desempenhada pela pessoa jurídica (armazenamento de mercadorias para comercialização) é passível de creditamento na forma do art. 3º, IV, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

[...]

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; (grifos nossos)

Por essas razões, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relacionadas às empilhadeiras.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne