



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.720371/2017-82
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-014.666 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 21 de fevereiro de 2024
Recorrente COMERCIAL ZARAGOZA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA PARA CADA TEMA SUSCITADO. CONHECIMENTO PARCIAL.

Para que o recurso especial seja conhecido em sua totalidade, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, aplique de forma diversa a legislação apontada. No caso, o recurso especial interposto pelo Contribuinte não comprova o dissenso jurisprudencial em relação a dispêndios com embalagens de acondicionamento, tendo em conta que apresenta paradigmas que não indicam situações fáticas semelhantes à apreciada no acórdão recorrido.

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

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

CRÉDITO DE COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EMPRESA REVENDEDORA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

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. Não há lugar, no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, para operações que não sejam de produção/fabricação de bens ou prestação de serviços, sendo indevido o uso da terminologia “insumos” em operações nas quais não se demonstre o cumprimento de três condições: (a) a realização de processo produtivo ou prestação de serviços; (b) que o bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços; e (c) que o bem ou serviço é essencial/relevante ao processo produtivo ou à prestação de serviço.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

DESPESAS. ALUGUEL DE VEÍCULOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Somente são admitidas as despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não estando contempladas na legislação (inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003) aquelas referentes a locação de veículos para transporte de mercadorias entre estabelecimentos da empresa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA. MESMAS RAZÕES DE DECIDIR UTILIZADAS PARA A COFINS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, quando os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, em relação exclusivamente a créditos sobre despesas com aluguel de veículos destinados a transportar mercadorias, solicitados com base no inciso IV do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, e créditos sobre dispêndios devidamente comprovados com transporte de mercadorias entre estabelecimentos da empresa comercial, e, no mérito, por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovich Belisário, Gilson Macedo

Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3402-006.726**, de 23/07/2019 (fls. 2.958 a 2.985)¹, proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Autos de Infração** lavrados para a exigência de Contribuição para o **PIS/PASEP** e **COFINS** (fls. 2.245 a 2.262), no regime não cumulativo, relativas a fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, cumuladas com multa de ofício proporcional de 75% sobre a contribuição e juros de mora.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (**TVF**), de fls. 2.263 a 2.284 que, o sujeito passivo, rede varejista de supermercados, aproveita-se de créditos e efetua exclusões da base de cálculo das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS indevidamente, tendo a fiscalização promovido glosa de créditos relativas a: (a) Aluguéis de prédios; (b) Taxas de administradoras de cartões, tendo em conta que empresas com atividade comercial não têm direito ao crédito de insumos não prestam serviços ou fabricam bens; (c) Combustíveis, Embalagens e Gás, aplicando-se o mesmo raciocínio das taxas de cartão; (d) Importações (valores reconhecidos pela autuada como excedentes aos efetivamente recolhidos); (e) Aluguel de veículos (por falta de previsão legal - Solução de Consulta Cosit nº 1/2014) e empilhadeiras (equiparadas a veículos nos termos de Solução de Consulta Cosit nº 355/2017); (f) ICMS-Substituição Tributária nas aquisições, por não haver direito ao crédito, cf. Solução de Consulta Cosit nº 106/2014; (g) Fretes (parte por se referir a transporte entre estabelecimentos da própria empresa); e (h) Insumos registrados como bens para revenda (empresa comercial).

Cientificado dos Autos de Infração, o Contribuinte apresentou a **Impugnação** de fls. 2.447 a 2.502, fazendo um histórico dos fatos e discorrendo 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, e refutando a interpretação restritiva do conceito de “insumo” em que se baseou a fiscalização, com menção ao REsp nº 1.221.170/PR, no qual foi decidido que “*insumos*” são aqueles dispêndios inerentes e essenciais à atividade empresarial. Em relação às glosas específicas, argumentou o Contribuinte que: (a) as Embalagens tratam-se de *vasilhames inerentes à comercialização de bebidas alcoólicas em todos os seus estabelecimentos*, e a aquisição de tais vasilhames seria feita separadamente de um fornecedor, com envio para o

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

produtor da bebida alcoólica, que cobraria do Contribuinte apenas o valor do líquido envasado (esquema das operações à fl. 2.481 - ao adquirir o vasilhame de um fornecedor e a bebida de outro, a empresa está adquirindo, conjuntamente, a mercadoria a ser revendida, a bebida alcoólica engarrafada, podendo se creditar de ambos os valores); (b) os créditos referentes ao transporte enquadram-se no inciso IX do art. 3º das leis de regência - frete na operação de vendas (de acordo com a jurisprudência do CAREF, tais créditos seriam passíveis de aproveitamento também no caso de transporte de insumos, mesmo entre estabelecimentos da mesma empresa); e (c) os aluguéis de veículos, máquinas e equipamentos geram créditos, nos termos de inciso IV do art. 3º das leis de regência.

No **Acórdão nº 14-87.696**, de 28/09/2018, a **DRJ em Ribeirão Preto/SP** (fls. 2.858 a 2.873) entendeu ser **procedente em parte** a Impugnação, revertendo somente as glosas de créditos referentes ao contrato de arrendamento de imóvel urbano (*Contrato CTA*), que gera direito ao crédito, no valor do pagamento comprovado, conforme demonstrativo de fls. 2.872/2.873.

Cientificado da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** de fls. 2.888 a 2.951, para, na parte que lhe foi desfavorável, reforçar os argumentos desenvolvidos em sua Impugnação.

O **Recurso Voluntário** foi submetido à apreciação do CAREF, resultando no **Acórdão nº 3402-006.726**, de 23/07/2019, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CAREF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas relacionadas às empilhadeiras, por serem verdadeiros equipamentos, cuja locação se destina à utilização na atividade desempenhada pela pessoa jurídica (armazenamento de mercadorias para comercialização).

De outro lado, a decisão assentou que, 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: (a) Embalagens; (b) Combustível de empilhadeiras utilizadas na revenda de mercadorias; (c) Aluguéis de veículos utilizados no transporte de mercadorias do CD até as suas lojas; e (d) Taxas pagas às administradoras de cartões de crédito.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificado do Acórdão nº 3402-006.726, de 23/07/2019, o **Contribuinte** apresentou o **Recurso Especial** de fls. 2.995 a 3.116, apontando divergência em relação ao direito de crédito, no regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, calculado sobre os seguintes insumos: **(a)** Taxa de administração de cartões de crédito (apresentando como paradigmas da divergência os Acórdãos nº 3201-003.073 e nº 9303-009.656); **(b)** Combustíveis para veículos e gás de empilhadeiras (indicando como paradigmas os Acórdãos nº 9303-009.656 e nº 3301-004.509); **(c)** Despesas com as Embalagens retornáveis (paradigma - Acórdão nº 3301-007.404); **(d) Aluguel de veículos** (paradigmas - Acórdãos nº 201-81.728 e nº 3201-004.269); **(e) Despesas de transporte entre estabelecimentos da empresa** (paradigmas - Acórdãos nº 3301-005.689 e nº 9303-009.650; e **(f) Embalagens e etiquetas de acondicionamento** (paradigmas - Acórdãos nº 3301-003.874 e nº 9303-006.090).

No Exame de Admissibilidade do recurso, concluiu-se, quanto às matérias (a), (b) e (c), que em nenhum momento os paradigmas assentaram a tese de que o direito reconhecido se aplicaria também a empresas varejistas/atacadistas, que são contempladas no

inciso I do art. 3º das citadas Leis, mas não no inciso II, relativo às prestadoras de serviços ou fabricantes de bens, negando-se seguimento ao recurso nessas matérias. Quanto a **matéria (d)** – Aluguel de veículos, verificou-se que o Acórdão **recorrido** não reconheceu o direito tanto sob o conceito de insumo do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002, quanto sob a rubrica “aluguel de equipamentos”, no inciso IV do mesmo artigo 3º. De outro lado, o Acórdão **paradigma** nº 201-81.728, concedeu o crédito em termos gerais, “*para qualquer atividade da empresa*” especificando ainda que a atividade comercial não seria impedimento (fls. 3.039). Do mesmo modo o Acórdão **paradigma** nº 3201-004.269 (fl. 3.046), concedeu o direito sob o inciso IV mencionado, associando “veículos” a equipamentos, entendendo-se caracterizada a divergência no exame de admissibilidade. Em relação à **matéria (e)** – Dispêndios de transporte entre estabelecimentos da empresa, o Acórdão **recorrido** não reconheceu o direito de crédito sobre dispêndios de transporte entre estabelecimentos da empresa. De outro lado, nos Acórdãos **paradigmas** nº 3301-005.689 e nº 9303-009.650, acatou-se o pedido para reconhecer o mesmo direito. Nessa matéria as decisões comparadas dão resultados diferentes ao apreciar a mesma legislação e circunstâncias fáticas semelhantes e, em todos os casos, as empresas recorrentes são varejistas, restando configurada a divergência segundo o exame de admissibilidade. Por fim, quanto à **matéria (f)** – Dispêndios com Embalagens e etiquetas de acondicionamento, no Acórdão **recorrido** a razão de decidir para a Turma julgadora negar o pedido foi que a Contribuinte não é empresa industrial nem prestadora de serviços, sendo comercial sua atividade. No **paradigma** nº 3301-003.874 (fl. 3.070), o colegiado deu provimento ao recurso voluntário, no caso das Embalagens de apresentação, cancelando a glosa dos créditos, posto que tais embalagens seriam elementos diretamente responsáveis pela produção dos produtos destinados a venda; e no **paradigma** nº 9303-006.090 (fl. 3.075), que também trata de empresa varejista, reconheceu-se o direito quanto às etiquetas, mas não quanto às embalagens de acondicionamento de mercadorias (entendeu-se, com base em tais premissas, na admissibilidade monocrática, caracterizada a divergência em relação ao primeiro paradigma).

Assim, com fundamento no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial - 3ª Seção de Julgamento - **4ª Câmara**, de 20/11/2020, exarado pelo Presidente da **4ª Câmara** da 3ª Seção do CARF (fls. 3.349 a 3.360), **deu-se seguimento parcial** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, somente para as matérias relativas ao direito de crédito de Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, no regime não-cumulativo, calculado sobre: (d) Aluguel de veículos – empresas varejistas/atacadistas; (e) Dispêndios de transporte entre estabelecimentos - empresas varejistas/atacadistas; e (f) Embalagens de acondicionamento - empresas varejistas/atacadistas.

Cientificado do Despacho de Admissibilidade, o Contribuinte apresentou o recurso de **Agravo** de fls. 3.370 a 3.429, requerendo o seguimento total do Recurso Especial. Analisado, o recurso foi rejeitado pela Presidente da CSRF, conforme razões constantes do Despacho em Agravo, CSRF / 3ª Turma, de 30/08/2021, às fls. 3442 a 3.447.

Notificada dos citados Despachos, a Fazenda Nacional apresentou suas **contrarrazões** de fls. 3.456 a 3.478, requerendo que o Recurso Especial manejado pela Contribuinte não seja conhecido, uma vez não demonstrada a similitude dos casos concretos cotejados de forma a provar que, embora pudessem ter entendido no mesmo sentido, os Colegiados divergiram quanto às teses jurídicas adotadas, e que, em caso de entendimento diverso, seja mantido o Acórdão recorrido quanto à matéria objeto de recurso, por seus próprios fundamentos, bem como pelas razões expendidas na petição.

O processo, então, foi distribuído, por sorteio, a este Conselheiro, em 20/07/2023, para dar seguimento à análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - 3ª Seção de julgamento / **4ª Câmara**, de 20/11/2020, exarado pelo Presidente da **4ª Câmara** da 3ª Seção do CARF (fls. 3.349 a 3.360). Contudo, em face dos argumentos apresentados pela Fazenda Nacional em sede de **contrarrazões**, requerendo que seja negado seguimento ao recurso, entendo ser necessária uma análise dos demais requisitos de admissibilidade referentes às matérias para as quais foi dado seguimento.

A Fazenda Nacional solicita que o recurso não seja conhecido, uma vez que “não há uma efetiva divergência de teses jurídicas. Há antes um quadro fático e probatório e até mesmo jurídico diverso”. No entanto, não é o que se percebe na análise detalhada das três matérias, destacadas a seguir.

Matéria (d) – Aluguel de veículos

No **Acórdão recorrido**, a Turma julgadora não reconheceu o direito ao crédito, para aluguel de veículos (exceto para empilhadeiras), seja sob o conceito de insumo do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002 (porque a empresa não produz mercadorias nem presta serviços), seja sob o inciso IV do mesmo artigo (por que veículos não seriam “máquinas”, ressalvadas as empilhadeiras - para as quais houve provimento por maioria, sem recuso a esta Câmara). Esclareça-se de que veículos se estava a tratar no acórdão recorrido (fl. 2977):

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”. (grifo nosso)

No **paradigma** nº 201-81.728, de 2009, que trata de empresa avícola industrial, analisa-se apenas “...*aluguel ou serviço de guincho usado para carregar caminhões com os produtos fabricados pela recorrente*”. Não há, aí, a nosso ver, sequer uma intersecção com o caso analisado no recorrido, que trata de empresa comercial, e não se refere a guinchos, mas a veículos de transporte de mercadorias.

O **paradigma** nº 3201-004.269, relativo a empresa de distribuição de energia elétrica, reconheceu o direito crédito para “locação de veículos”, com fundamento no inciso IV do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, concluindo que o texto de tal inciso permite o crédito relativo a “...*locação de veículos na atividade da empresa de prestação de serviços de distribuição de energia elétrica*”.

Embora o segundo paradigma também não trate de empresa comercial, o reconhecimento do crédito com base no inciso IV não é atrelado ao conceito de “insumo”, pelo que se entende que, neste segundo paradigma, está configurada a divergência, que se resume a saber se “veículos de transporte de mercadorias” estariam incluídos na expressão “prédios, máquinas e equipamentos”, presente no referido inciso IV.

Assim, cabível o conhecimento do recurso em relação a esse tema específico.

Matéria (e) – Dispêndios de transporte entre estabelecimentos

No **Acórdão recorrido**, não se reconheceu o direito de crédito sobre dispêndios de transporte entre estabelecimentos da empresa, observando-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*”, e que (fl. 2981):

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**. (grifo nosso)

Perceba-se que a fundamentação da decisão, especificamente no que se refere ao transporte *intra* empresa, foi calcada na impossibilidade de crédito para simples transporte entre estabelecimentos da mesma empresa, que não se enquadram nem como aquisição, nem como insumo para a empresa comercial, e nem como venda.

O **paradigma** nº 3301-005.689, de uma empresa igualmente comercial, reconheceu, por maioria, o direito de crédito referente às despesas com “...*transporte de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, como entre o centro de distribuição e outro centro de distribuição ou o estabelecimento final (loja física), para posterior entrega ao comprador*”.

Entende-se aí também caracterizada a divergência, cabendo destacar que não mais está em debate a parcela de fretes de transferências para a qual não se desincumbiu a empresa de comprovar o dispêndio.

Matéria (f) – Dispêndios com Embalagens de acondicionamento.

No **Acórdão recorrido**, a razão da negativa em relação ao crédito foi que o Contribuinte não é empresa industrial nem prestadora de serviços, sendo sua natureza comercial varejista, o que inviabiliza o crédito com base no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas. E as embalagens em análise tratam-se de garrafas de cachaça, como narrado no voto condutor (fl. 2975/2976):

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 nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

O **paradigma** nº 3301-003.874, referente a rede de supermercados, entendeu cabíveis os créditos referentes a embalagens de apresentação, por serem tais embalagens “...*elemento diretamente responsável pela produção dos produtos destinados a venda*”. Na ata de julgamento, ficou registrado que houve provimento unânime para cancelar a glosa dos créditos relativos a “...*embalagens de apresentação de produtos destinados a venda, **fabricados na empresa***” (grifo nosso). Entendeu-se, no paradigma, que as peças adquiridas pelo supermercado em determinado formato e revendidas em outro (por exemplo, uma forma de queijo, que é depois fatiado e revendido em bandejas) gerariam crédito, pois a operação de embalagem constituiria uma industrialização, de acordo com o art. 4º, IV do RIPI então vigente (Decreto nº 7.212/2010).

O **paradigma** nº 9303-006.090, embora refutado no exame monocrático de admissibilidade, reconhece a possibilidade de crédito apenas para etiquetas, entendendo, de forma semelhante ao primeiro paradigma, que a operação de etiquetagem seria uma industrialização.

Em que pese o exame monocrático de admissibilidade ter tomado premissa (a nosso ver excessivamente) ampla, que admitiria como semelhantes casos referentes a embalagens com e sem industrialização, não se percebe, em análise mais detida do tema, coincidência fática entre o que é debatido no acórdão recorrido (vasilhames que

indiscutivelmente não são objeto de industrialização pela empresa) e os paradigmas (bandejas, embalagens específicas e etiquetas que seriam restritas a operações consideradas como industrialização efetuada pela empresa, de acordo com o RIPI).

Ausente, assim, a similitude fática necessária ao seguimento do recurso em relação a tal tema.

Pelo exposto, cabe o **conhecimento** parcial do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, restrito aos seguintes temas: (a) despesas com **aluguel de veículos** destinados a transportar mercadorias, com base no inciso IV do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas; e (b) dispêndios com **transporte de mercadorias entre estabelecimentos da empresa comercial**, devidamente comprovados.

Do mérito

As matérias trazidas à cognição deste Colegiado uniformizador de jurisprudência são: (a) despesas com **aluguel de veículos** destinados a transportar mercadorias, com base no inciso IV do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas; e (b) dispêndios com **transporte de mercadorias entre estabelecimentos da empresa comercial**, devidamente comprovados.

Antes de ingressar na análise de cada um desses temas, cabe salientar que, pelo fato de se estar tratando de empresa comercial varejista, pouco afeta o presente caso o conceito de insumos delimitado pelo STJ no bojo do REsp nº 1.221.170/PR, que se refere a processo de produção ou fabricação de bens ou prestação de serviços, delimitando o alcance do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas (*“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”*). As empresas que efetuam revenda de mercadorias encontram melhor abrigo no inciso I do art. 3º das mesmas leis de regência: *“bens adquiridos para revenda, exceto...”*.

Portanto, não se está aqui a tratar de “insumos”. O próprio STJ, ao analisar caso referente a empresa comercial, esclareceu enfaticamente:

Para haver a aplicação das teses do repetitivo REsp. n. 1.221.170 - PR (Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 22.02.2018), onde foi definido o conceito de insumos para fins de creditamento nas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos, **é preciso que a empresa que deseja enquadrar determinado bem ou serviço como insumo: 1º) Demonstre que realiza qualquer processo produtivo ou prestação de serviços; e 2º) Demonstre que esse bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou prestação de serviços; e 3º) Demonstre que esse bem ou serviço é essencial ao processo produtivo ou prestação de serviços.** Além disso, o creditamento do valor relativo ao bem ou serviço não pode ser objeto de nenhuma outra vedação ou autorização legal específicas.

3. **A empresa não demonstrou desenvolver qualquer processo produtivo ou prestação de serviço** onde as referidas embalagens (sacolas de supermercado) fossem utilizadas, conforme o exigem os arts. 3º, II, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003

(“bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”). Também a Corte de Origem afastou a sua essencialidade (das sacolas) ao registrar que os produtos do supermercado podem ser revendidos sem as referidas sacolas, o que afasta o sucesso no teste de subtração referido no precedente repetitivo que seria forma apta a demonstrar a essencialidade. Tais constatações, inclusive, afastam a aplicação da invocada Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 204, 28 maio de 2010, que se refere a dispêndios com a aquisição de material de embalagem utilizado no produto destinado a venda ao fim do processo produtivo.

(...) 6. O **recurso que insiste em atacar tema já julgado em sede de recurso repetitivo é manifestamente inadmissível, devendo ser penalizado com a multa de 1%, sobre o valor atualizado da causa**, prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015. Precedentes: (...)” (AgInt no REsp n. 1.804.057/CE, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 1/10/2019, DJe de 4/10/2019)

Deturpar o já estabelecido na sistemática dos recursos repetitivos pelo STJ começa a ser tratado, naquela corte, como afronta que pode ensejar a aplicação de multa.

De fato, não há lugar, no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, para operações que não sejam de produção/fabricação de bens ou prestação de serviços, sendo indevido o uso da terminologia “insumos” em operações nas quais não se demonstre o cumprimento de três condições: (a) a realização de **processo produtivo ou prestação de serviços**; (b) que o **bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços**; e (c) que o **bem ou serviço é essencial/relevante ao processo produtivo ou à prestação de serviço**.

Essa premissa, por si, já esgota o debate relativo aos dispêndios com **transporte de mercadorias entre estabelecimentos da empresa comercial**, recordando que estamos aqui a tratar apenas dos transportes devidamente comprovados, visto que em sede de recurso especial não foram admitidas as matérias cuja negativa de provimento no acórdão recorrido eram atreladas a falta de provas.

Recorde-se que a fundamentação da decisão, especificamente no que se refere ao transporte *intra* empresa, foi calcada na impossibilidade de crédito para simples transporte entre estabelecimentos da mesma empresa, que não se enquadram nem como aquisição, nem como insumo para a empresa comercial, e nem como venda.

Que não se tratam de insumo, resta claro pelo aqui já narrado. Assim, descartado qualquer crédito com base no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas.

Há que se reconhecer que é também cristalino que a mera transferência de mercadoria destinada entre estabelecimentos comerciais da mesma empresa não se trata nem de compra e nem de venda. A simples transferência de produtos (no caso, destinados a revenda) entre estabelecimentos comerciais da mesma empresa não gera créditos referentes às contribuições não cumulativas com base no inciso IX do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, visto que não se trata de operação de venda.

Essa matéria é igualmente pacífica no seio do STJ. Isso está bem caracterizado em precedentes recentes do CARF:

FRETES DE PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre serviços de fretes utilizados para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do próprio sujeito passivo. Somente os fretes na aquisição de insumos e aqueles fretes na venda de bens e serviços, com necessária transferência de titularidade dos produtos, dão direito ao crédito de PIS/COFINS não cumulativo. (**Acórdão nº 9303-014.428**, Rel. Cons. Vinícius Guimarães - maioria, vencidas as Conselheiras Tatiana Josefovicz Belisário e Cynthia Elena de Campos, sessão de 17/10/2023, presentes ainda os Cons. Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, e Liziane Angelotti Meira)

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ.

Os gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo por serem posteriores ao processo produtivo. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ (REsp nº 1.745.345/RJ), não podem ser considerados como os fretes previstos no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda. (**Acórdão nº 9303-014.428**, Rel. Cons. Liziane Angelotti Meira - maioria, vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Erika Costa Camargos Autran, sessão de 20/07/2023, presentes ainda os Cons. Rosaldo Trevisan, Vinícius Guimarães, Semíramis de Oliveira Duro, Gilson Macedo Rosenberg Filho, e Oswaldo Gonçalves de Castro Neto)

É preciso recordar que, no STJ, a jurisprudência sobre o tema é pacífica e assentada. O próprio REsp nº 1.221.170/PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, que fixou critérios que passaram a ser vinculantes, o esclareceu. Em simples busca no inteiro teor do acórdão proferido em tal REsp (disponível no sítio *web* do STJ), são encontradas 14 ocorrências para a palavra “frete”. Uma das alegações da empresa, no caso julgado pelo STJ, é a de que atua no ramo de alimentos e possui despesas com “fretes”. Ao se manifestar sobre esse tema, dispôs o voto-vogal do Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Segundo o conceito de insumo aqui adotado **não estão incluídos os seguintes “custos” e “despesas” da recorrente**: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais “custos” e “despesas” não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. (*grifo nosso*)

Em aditamento a seu voto, após acolher as observações da Min. Regina Helena Costa, esclareceu o Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos “custos” e “despesas” com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI. **Ficaram de fora gastos com** veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. (*grifo nosso*)

Essa leitura do STJ sobre o conceito de insumo (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas) foi bem compreendida no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, que trata da decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, no que se refere a gastos com frete posteriores ao processo produtivo:

“(…) 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (...)” (grifo nosso)

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (na dicção do texto do referido inciso II) os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra “pronto e acabado”, a exemplo dos “fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa”. No caso em análise, que sequer há processo produtivo ou de prestação de serviços, a situação se exacerba ao extremo.

Na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 - também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II: (“*frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor*”), se atendidas as condições de tal inciso.

Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos, inequivocamente, não constitui uma venda. Veja-se o posicionamento unânime e assentado no âmbito do STJ:

(...) A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. A propósito: AgInt no AgInt no REsp n. 1.763.878/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 26/2/2019, DJe 1º/3/2019; AgRg no REsp n. 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (Desembargador convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, julgado em 3/12/2015, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp n. 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 9/6/2015, DJe 30/6/2015. X - Agravo interno improvido. (AgInt no AREsp n. 874.800/SP, unânime, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 29/4/2020, DJe de 4/5/2020) (grifo nosso)

A Segunda Turma do STJ possui posicionamento de que “as despesas de frete (nas operações de transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa) não configuram operação de venda, razão pela qual não geram direito ao

creditamento do PIS e da Cofins no regime da não cumulatividade. (REsp n. 1.710.700/RJ, unânime, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 13/3/2018, DJe de 13/11/2018) (*grifo nosso*)

Aliás, a matéria tende a sequer ser analisada pelo colegiado do STJ, cabendo citar recentes decisões monocráticas que endossam o aqui exposto, rechaçando seguimento a recursos especiais no âmbito daquela corte:

O Tribunal a quo consignou: **A jurisprudência encontra-se há muito pacificada no sentido de que a pretensão de creditamento a partir de despesas de frete entre estabelecimentos da empresa não encontra respaldo no artigo 3º, IX, da Lei 10.833/2003 (extensível ao PIS pelo artigo 15 do mesmo diploma). Com efeito, não bastasse a literalidade que rege a concessão de benefícios fiscais (artigo 111 do CTN), não há razão para, como objetiva a recorrente, desconsiderar que a legislação especificamente trata de frete na "operação de venda". Não se trata de qualificativo sem significância (como, de resto, é regra hermenêutica basilar), inclusive porque o dispositivo exige que o frete seja suportado pelo vendedor - tornando imperativa, portanto, a existência de uma avença de compra e venda.** A própria exposição da apelante evidencia que o frete da fábrica até os centros de distribuição, caracterizada como transferência interna entre estabelecimentos da mesma empresa, e o frete na operação da venda ao consumidor retratam operações distintas, com tratamento tributário distinto.

(...) Extraí-se do acórdão objurgado que **o entendimento do Tribunal de origem está em consonância com a orientação do Superior Tribunal de Justiça.** (AREsp n. 2.306.076, Ministro Herman Benjamin, DJe de 31/05/2023) (no mesmo sentido, dezenas de decisões monocráticas podem ser encontradas na jurisprudência recente do STJ)

Assim, a negativa de crédito em relação a fretes na transferência de produtos acabados, no presente caso, deve-se à flagrante incompatibilidade com o conceito de “insumo”, em face de ser a empresa comercial, e de não produzir/fabricar bens ou prestar serviços, o que obsta a aplicação do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, e à impossibilidade de que, à luz do inciso IX do art. 3º da mesma lei seja ensejadora de crédito operação que não configure venda de mercadoria, mas mera remoção entre estabelecimentos.

A questão é tão assentada, administrativa e judicialmente, que já mereceria a proposição de súmula pacificadora no âmbito desta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no rito previsto no art. 124 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023).

Pelo exposto, deve ser negado provimento ao recurso especial interposto pelo Contribuinte em relação ao tema.

A segunda matéria em análise (despesas com aluguel de veículos) é igualmente assentada no âmbito deste colegiado. A questão se resume a verificar se o texto do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (texto idêntico na Lei nº 10.833/2003), que se refere a “...**aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos**, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa” abrangeria “**veículos**”.

Não é preciso muito esforço para concluir que, de fato, “veículos” não são “máquinas” ou “equipamentos”, para efeito da legislação tributária. E estou certo de que não é relevante cogitar aqui se veículos seriam “prédios”.

A própria Lei nº 10.637/2002, quando deseja se referir a veículo, assim o faz, deixando claro que um dos termos, para efeitos tributários, não abrange o outro. Veja-se, por exemplo, o art. 2º, § 1º da mesma Lei nº 10.637/2002, na redação dada pela Lei nº 10.865/2004, que trata de disposições “...no caso de venda de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, ...” (grifo nosso).

Desejasse o legislador que estivessem contemplados os aluguéis de veículos no texto gerador de crédito, certamente aí estaria também a palavra “veículos”.

Adicione-se que no caso em análise não se está a tratar de empilhadeiras (para as quais foi expressamente reconhecido o crédito, não havendo recurso da Fazenda Nacional a esta Câmara), mas de “veículos de transporte de mercadorias”.

O tema, como informamos de início, é pacífico e assentado no âmbito desta 3ª Turma da CSRF, apto a reclamar igualmente a edição de Súmula:

ALUGUEL DE VEÍCULOS. CREDITAMENTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Somente são admitidas as despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não estando contempladas na legislação (inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/2002) aquelas com aluguéis de veículos, inclusive os de carga (Solução de Consulta Cosit nº 1/2014 e NBM/SH-TIPI). (**Acórdão nº 9303-014.415**, Rel. Cons. Liziane Angelotti Meira, unânime, sessão de 17/10/2023, presentes ainda os Cons. Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Tatiana Josefovicz Belisario - suplente convocada, e Cynthia Elena de Campos - suplente convocada).

CRÉDITOS. DESPESAS COM LOCAÇÃO DE VEÍCULOS DE CARGA. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. Somente são admitidas para fins de tomada de crédito da Contribuição para o PIS/PASEP as despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não estando contempladas na legislação (inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/2002) aquelas com locação de veículos de carga, o que se endossa na Solução de Consulta Cosit nº 1/2014. (**Acórdão nº 9303-014.369**, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 19/09/2023, presentes ainda os Cons. Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Tatiana Josefovicz Belisário - suplente convocada, Cynthia Elena de Campos - suplente convocada, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, e Liziane Angelotti Meira)

Portanto, deve também ser negado provimento ao recurso especial interposto pelo Contribuinte em relação a tal tema.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, em relação exclusivamente a créditos sobre despesas com aluguel de veículos destinados a transportar mercadorias, solicitados com base no inciso IV do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, e créditos sobre dispêndios devidamente comprovados com transporte de mercadorias entre estabelecimentos da empresa comercial. No mérito, voto por negar provimento ao recurso, em relação a ambos os temas.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan