



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720397/2018-15
ACÓRDÃO	9303-016.894 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	27 de agosto de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	C & A MODAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONTRARIEDADE A SÚMULA CARF. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, o Colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que a decisão tomada nos paradigmas colacionados é contrária a Súmula CARF superveniente.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

CRÉDITOS. INSUMOS. PIS. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO.

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

CRÉDITOS. INSUMOS. PIS. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO.

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso, apenas em relação a “possibilidade de Creditamento de Insumos em Razão da Essencialidade e Relevância para a Atividade da Empresa (Inciso II do Art. 3º da Lei 10.833/03)”, para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3402-009.809**, de 15/12/2021 (fls. 3429 a 3469)¹, que **negou provimento ao Recurso Voluntário por maioria de votos**, para manter a exigência fiscal quanto ao item “frete entre o centro de distribuição e as lojas”, vencidos os Conselheiros Maysa de Sá Pittondo Deligne (relatora), Cynthia Elena de Campos e Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado) que cancelavam a exigência fiscal neste ponto, e, por **unanimidade de votos**, quanto aos demais itens.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Auto de Infração** relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, relativas ao período de janeiro a dezembro de 2014, nos valores originais de R\$ 2.849.054,58 e R\$ 13.122.918,14, respectivamente, afora juros de mora e multa de ofício (75%).

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

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 1499 a 1528), narra-se, em síntese, que a empresa, quando da apuração de PIS e COFINS, considerou como crédito algumas despesas e gastos com aquisições sem previsão normativa (4.1.3.1. Aquisição de cabides, 4.1.3.2. Aquisição de embalagens, 4.1.3.3. Taxa de Administração de Cartões de Crédito, 4.1.3.4. Despesas com Publicidade e Propaganda - catálogos, televisão, jornal, contratos exclusivos e rádio, 4.1.3.5. Frete entre o Centro de Distribuição e as Lojas, e 4.1.3.6. Mão de Obra Terceirizada). Tendo em conta que na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, haja vista que a hipótese prevista em tal dispositivo é destinada unicamente a pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços, foram efetuadas as glosas correspondentes.

Em sua **Impugnação** (fls. 1544 a 1601), a empresa destaca, basicamente, que: (a) para consecução da sua atividade-fim, incorreu em diversas despesas e custos que dão direito ao crédito de PIS e COFINS, nos termos dos artigos 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; (b) o Auto de Infração é manifestamente nulo, por valer-se, como base legal, de legislação já declarada inconstitucional; (c) a atividade comercial desenvolvida pela Impugnante não se traduz na mera compra e venda de mercadorias, uma vez que também exerce diversos serviços agregados à sua atividade, realizados em prol do consumidor, como a organização, desenvolvimentos e estudos de racionalização do trabalho em centros comerciais ou outros estabelecimentos; (d) os custos ou despesas incorridas pela pessoa jurídica relacionados à geração de receitas, desde que sejam empregados com a finalidade de atingir os objetivos da atividade do contribuinte e sejam essenciais ao desenvolvimento da sua atividade-fim, dão direito ao crédito de PIS e COFINS; (e) as tarifas pagas às administradoras de cartões de crédito e débito são insumos da atividade da Impugnante e geram, indiscutivelmente, o direito de crédito da contribuição ao PIS e da COFINS, com base no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; (f) a empresa faz jus aos créditos referentes a tais despesas com propaganda e publicidade, na medida em que se trata de um verdadeiro insumo à sua atividade; (g) a prestação de serviços de fornecimento de mão de obra temporária é insumo da atividade da empresa; (h) as despesas com aquisição de cabides são essenciais e relevantes e se destinam a operacionalizar a atividade fim da empresa, razão pela qual não há outra possibilidade a não ser caracterizá-las como insumo; (i) as sacolas e caixas que são entregues ao cliente juntamente com a mercadoria também constituem insumos; e (j) o frete incorrido pela Impugnante dos Centros de Distribuição para as lojas faz parte da operação de venda, ou, subsidiariamente, é insumo.

No **julgamento de primeira instância** (fls. 3240 a 3276), a DRJ unanimemente manteve o lançamento, sob os seguintes fundamentos: (a) não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972; e (b) 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, pelo 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: i) aquisição de cabides; ii) aquisição de embalagens; iii) taxa

administrativa de cartão de crédito; iv) despesa com propaganda e publicidade; v) frete de transferência; e vi) mão de obra temporária.

Em seu **recurso voluntário** (fls. 3289 a 3374), a empresa, em geral, reitera as razões de defesa, adicionando ser nula a decisão de piso, por alteração de critério jurídico do lançamento, e por ausência de análise os fundamentos e documentos apresentados pela empresa em sua impugnação.

No CARF, o recurso foi apreciado por meio do **Acórdão nº 3402-009.809**, que negou provimento ao Recurso Voluntário por maioria de votos, para manter a exigência fiscal quanto ao item “frete entre o centro de distribuição e as lojas”, vencidos os Conselheiros Maysa de Sá Pittondo Deligne (relatora), Cynthia Elena de Campos e Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado) que cancelavam a exigência fiscal neste ponto, e, por unanimidade de votos, quanto aos demais itens.

O Contribuinte interpôs embargos de declaração, que foram rejeitados no despacho de fls. 3507 a 3510.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificado do Acórdão nº **3402-009.809**, o **Contribuinte** interpôs, em 22/02/2023, **Recurso Especial**, apontando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias: (a) nulidade do Acórdão Recorrido Diante da Alteração do Critério Jurídico – Art. 146 do CTN; (b) nulidade do Acórdão Recorrido em Razão da Falta de Apreciação de Argumentos e Provas (art. 59, II do Decreto 70.235/72); (c) **possibilidade de Creditamento de Insumos em Razão da Essencialidade e Relevância para a Atividade da Empresa** (Inciso II do Art. 3º da Lei 10.833/03); (d) **possibilidade de Creditamento de Despesas com Frete na Operação de Venda** (Inciso IX do Art. 3º da Lei 10.833/03); e (e) **possibilidade de Creditamento de Despesas com Frete como Insumo** (Inciso II do Art. 3º da Lei 10.833/03).

Cotejando os arestos confrontados, chegou-se, no exame de admissibilidade monocrático, à conclusão de que haveria, entre eles, a similitude fática mínima para que se pudesse estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida, apenas em relação aos itens “c”, “d” e “e”.

Assim, com as considerações tecidas no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial - 3ª Seção de julgamento / 4ª Câmara, de 11/04/2023, às fls. 3786 a 3803, complementado pelo despacho de fls. 3838 a 3840, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF **deu seguimento parcial** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para os seguintes itens: (i) **possibilidade de Creditamento de Insumos em Razão da Essencialidade e Relevância para a Atividade da Empresa** (Inciso II do Art. 3º da Lei 10.833/03); (ii) **possibilidade de Creditamento de Despesas com Frete na Operação de Venda** (Inciso IX do Art. 3º da Lei 10.833/03); e (iii) **possibilidade de Creditamento de Despesas com Frete como Insumo** (Inciso II do Art. 3º da Lei 10.833/03), sendo o resultado mantido em sede de agravo.

Às fls. 3864 a 3872, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, sustentando a improcedência das alegações da recorrente.

Em 23/01/2025, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial do 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 da **4ª Câmara / 3ª Seção** do CARF.

As três divergências foram assim delimitadas:

- (i) **possibilidade de Creditamento de Insumos em Razão da Essencialidade e Relevância para a Atividade da Empresa** (Inciso II do Art. 3º da Lei 10.833/03): o acórdão recorrido entendeu unanimemente que há a vedação legal à tomada de crédito a título de insumo para varejistas, pelo que não há sequer que se aferir relevância ou essencialidade aos gastos, diante dessa premissa básica de proibição para a atividade, enquanto o Acórdão paradigma nº 3301-004.483 (posteriormente reformado em parte pelo Acórdão 9303-015.077, de 11/04/2024), entendeu haver direito a crédito para algumas atividades da empresa, mesmo ela sendo de caráter comercial, sendo no mesmo sentido o Acórdão paradigma 9303-013.339;
- (ii) **possibilidade de Creditamento de Despesas com Frete na Operação de Venda** (Inciso IX do Art. 3º da Lei 10.833/03): o acórdão recorrido, majoritariamente, manteve as glosas de “frete entre o centro de distribuição e as lojas”, enquanto o paradigma (Acórdão nº 9303-013.339) seguiu entendimento diametralmente oposto, assim como o Acórdão nº 3301-004.483 (posteriormente reformado em parte pelo Acórdão 9303-015.077, de 11/04/2024); e
- (iii) **possibilidade de Creditamento de Despesas com Frete como Insumo** (Inciso II do Art. 3º da Lei 10.833/03): o acórdão recorrido, majoritariamente, manteve as glosas de “frete entre o centro de distribuição e as lojas”. Entretanto, o primeiro paradigma (Acórdão nº 9303-013.339) textualmente afirma que não está a analisar o crédito com fundamento no inciso II do art. 3 das Leis de regência (insumos), não se prestando a configurar a divergência exatamente nesse tema. Por seu turno, o segundo paradigma

apontado (Acórdão nº 9303-013.299) trata de transferências para estabelecimentos (centros de distribuição) do mesmo contribuinte, caracterizando a divergência.

No entanto, as divergências referentes a “frete entre o centro de distribuição e as lojas” esbarram em restrição regimental de seguimento, pois se opõem à Súmula CARF 217: “Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas”.

Pelo exposto, voto pelo conhecimento parcial do recurso, apenas em relação a **“possibilidade de Creditamento de Insumos em Razão da Essencialidade e Relevância para a Atividade da Empresa** (Inciso II do Art. 3º da Lei 10.833/03)”.

Do Mérito

Em relação ao tema recursal que teve seguimento, resta assentada no seio desta Câmara uniformizadora de jurisprudência a impossibilidade de tomada de créditos referentes a insumos para a atividade comercial:

“NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.637/2002. **ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO. Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002,** porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.” (*grifo nosso*) (Acórdão 9303-010.247, de 11/03/2020, Rel. Cons. Érika Costa Camargos Autran, maioria, vencidas a relatora e a Cons. Vanessa Marini Ceconello, Red. Designada Cons. Semíramis de Oliveira Duro, presentes ainda os Cons. Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas)

“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.” (*grifo nosso*) (Acórdão 9303-014.666, de 21/02/2024, Rel. Cons. Rosaldo

Trevisan, unânime, presentes ainda os Cons. Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos, e Liziane Angelotti Meira).

“NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. **INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.** Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.” (*grifo nosso*) (**Acórdão 9303-015.664**, de 15/08/2024, Rel. Cons. Denise Madalena Green, unânime, presentes ainda os Cons. Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa e Regis Xavier Holanda).

Com fundamento nesses precedentes, já há inclusive proposta de Súmula a ser votada sobre o tema, publicada no DOU de 25/08/2025: “Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003”.

Assim, em endosso ao entendimento sedimentado neste colegiado, cabe a negativa de provimento ao recurso do Contribuinte, em relação à matéria.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer em parte do recurso, apenas em relação a **“possibilidade de Creditamento de Insumos em Razão da Essencialidade e Relevância para a Atividade da Empresa** (Inciso II do Art. 3º da Lei 10.833/03)”, para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan