



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
 TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 19311.720268/2017-32
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-005.689 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de janeiro de 2019
Matéria Contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS
Recorrente FAST SHOP S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE

Não há que se falar em nulidade quando a autuação se enquadra nos conceitos legais estabelecidos e não apresenta nenhum vício de nulidade elencado no artigo 59 do Decreto 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal, mormente quando o autuado pode apresentar defesa contra todos os procedimentos e fundamentos legais envolvidos na autuação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/Pasep

CONCEITO DE INSUMOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.

São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002 (PIS/Pasep), todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade,

Sendo esta a posição do STJ, externada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, ao julgar o RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS DE TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO.

Diante da atividade desenvolvida pela empresa (comércio varejista de computadores, equipamentos de informática, eletrônicos e eletrodomésticos), a utilização de cartões de crédito e débito não se constitui insumo essencial para a atividade da empresa, e sim uma despesa operacional para obtenção de seus resultados.

Não se caracteriza como essencial a despesa em função de que a sua ausência não paralisaria ou tornaria inviável a atividade econômica da empresa, pois existem outros meios de pagamento que a empresa poderia adotar e oferecer aos seus clientes, em função dessa alternatividade de meios de pagamento disponíveis, a despesa com taxas de administração de cartões de crédito e de débito não geram créditos para a atividade econômica desenvolvida pela empresa.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM PUBLICIDADE NA INTERNET E OUTRAS MÍDIAS .

As despesas com propaganda e publicidade não se caracterizam como essencial á atividade desenvolvida pela empresa, e sim como despesas operacionais, não passíveis de gerar crédito da não cumulatividade. Tais despesas, se deixarem de ser efetuadas, não acarretarão a inviabilidade das atividades da empresa, nem farão com que a empresa deixe de funcionar, pois outros meios existem para que a empresa divulgue seus produtos comercializados, diante de tal alternatividade disponível, a despesa com publicidade na Internet e outras mídias não gera créditos para a atividade econômica desenvolvida pela recorrente

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM LOCAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES

As despesas com locação de veículos para que os funcionários da empresa se desloquem para prestar serviços (oferecidos pela recorrente para estabelecer posição de destaque diante da concorrência existente no mercado em que se insere) de instalação de produtos na residência dos clientes se constituem em mera liberalidade da empresa, para estabelecer um diferencial dentro do mercado comercial em que atua. Tal despesa não é essencial á atividade da empresa, pois a sua ausência (qual seja, a falta de despesa com locação de veículos com esse fim) não acarretaria de forma alguma a inviabilidade da atividade econômica da empresa, e muito menos a sua paralisação, não gerando, portanto, créditos na sistemática da não cumulatividade.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS, DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS

As despesas com fretes para o 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 entregue ao comprador, gera direito ao crédito na sistemática da não cumulatividade

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CONCEITO DE INSUMOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.

São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 (COFINS), todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e á prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade,

Sendo esta a posição do STJ, externada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, ao julgar o RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS DE TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO.

Diante da atividade desenvolvida pela empresa (comércio varejista de computadores, equipamentos de informática, eletrônicos e eletrodomésticos), a utilização de cartões de crédito e débito não se constitui insumo essencial para a atividade da empresa, e sim uma despesa operacional para obtenção de seus resultados.

Não se caracteriza como essencial a despesa em função de que a sua ausência não paralisaria ou tornaria inviável a atividade econômica da empresa, pois existem outros meios de pagamento que a empresa poderia adotar e oferecer aos seus clientes, em função dessa alternativa de meios de pagamento disponíveis, a despesa com taxas de administração de cartões de crédito e de débito não geram créditos para a atividade econômica desenvolvida pela empresa.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM PUBLICIDADE NA INTERNET E OUTRAS MÍDIAS .

As despesas com propaganda e publicidade não se caracterizam como essencial á atividade desenvolvida pela empresa, e sim como despesas operacionais, não passíveis de gerar crédito da não cumulatividade. Tais despesas, se deixarem de ser efetuadas, não acarretarão a inviabilidade das atividades da empresa, nem farão com que a empresa deixe de funcionar, pois outros meios existem para que a empresa divulgue seus produtos comercializados, diante de tal alternativa disponível, a despesa com publicidade na Internet e outras mídias não gera créditos para a atividade econômica desenvolvida pela recorrente

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM LOCAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES

As despesas com locação de veículos para que os funcionários da empresa se desloquem para prestar serviços (oferecidos pela recorrente para estabelecer posição de destaque diante da concorrência existente no mercado em que se insere) de instalação de produtos na residência dos clientes se constituem em mera liberalidade da empresa, para estabelecer um diferencial dentro do mercado comercial em que atua. Tal despesa não é essencial á atividade da empresa, pois a sua ausência (qual seja, a falta de despesa com locação de veículos com esse fim) não acarretaria de forma alguma a inviabilidade da atividade econômica da empresa, e muito menos a sua paralisação, não gerando, portanto, créditos na sistemática da não cumulatividade.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS, DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS

As despesas com fretes para o 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 entregue ao comprador, gera direito ao crédito na sistemática da não cumulatividade

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento para reconhecer o direito de crédito referente as despesas com frete entre os estabelecimentos da recorrente. Vencidos os Conselheiros Liziane Angelotti Meira e Marco Antônio Marinho Nunes que votaram por negar provimento ao recurso voluntário. Os conselheiros Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Junior e Semíramis de Oliveira Duro votaram pelas conclusões.

assinado digitalmente

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

assinado digitalmente

Ari Vendramini - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Ari Vendramini (Relator)

Relatório

1. Tratam os presentes autos de análise, por amostragem, dos documentos fiscais, da Escrituração Contábil Digital (ECD) e da Escrituração Fiscal Digital – EFD – Contribuições do contribuinte, com vistas à verificação da regularidade da apuração e declaração do PIS e da Cofins nos anos-calendário de 2014 e 2015, sendo que foram lavrados Auto de Infração de COFINS, no valor de R\$ 22.254.890,71 (vinte e dois milhões, duzentos e cinquenta e quatro mil, oitocentos e noventa reais e setenta e um centavos), fls. 2953/2959 e Auto de Infração de PIS/PASEP, no valor de R\$ 4.814.192,15 (quatro milhões, oitocentos e quatorze mil, cento e noventa e dois reais e quinze centavos).

2. Por economia processual, e por bem elaborado, adoto e transcrevo o relatório do Acórdão DRJ/POR TO ALEGRE :

Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 2936/2941), foram analisados por amostragem os documentos fiscais, a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Escrituração Fiscal Digital – EFD – Contribuições do contribuinte, com vistas à verificação da regularidade da apuração e declaração do PIS e da Cofins nos anos-calendário de 2014 e 2015.

Constatou-se que o contribuinte tem por atividade econômica o comércio varejista de computadores, equipamentos de informática, eletrônicos e eletrodomésticos. Apurou-se, então, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica para os anos-calendário em comento pelo Lucro Real.

O legislador, para fins de utilização de crédito na modalidade da não-cumulatividade, optou por listar de forma exaustiva os bens e serviços capazes de gerar crédito e os atrelou a determinada atividade. Assim, a aquisição de um bem ou serviço, mesmo que listado, poderá ou não gerar crédito a ser descontado da contribuição, dependendo da situação concreta do emprego ou aplicação do bem ou serviço na respectiva atividade econômica.

Em relação à atividade econômica realizada pelo contribuinte, a legislação definiu que, além dos bens adquiridos para revenda, geram direito a crédito das contribuições os dispêndios com energia elétrica consumida em seus estabelecimentos, fretes e armazenagem de vendas, aluguéis de prédios ou de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, bem como encargos de depreciação sobre benfeitorias em imóveis de terceiros.

No decorrer dos trabalhos de fiscalização, constatou-se na Ficha 100 da Escrituração Fiscal Digital – EFD – Contribuições que o contribuinte descontou valores a título de créditos de PIS e da Cofins sobre taxa de administração de cartões de crédito, despesas com veiculação de publicidade

na internet e em outras mídias, fretes sobre transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos, licença de uso e locação de veículos automotores, o que está em desacordo com o disposto no art. 3º da Lei nº 10.637/2002, no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e no art. 15, § 3º da Lei nº 10.865/2004, tendo em vista que tais dispêndios não se enquadram entre as despesas para as quais há previsão legal de apropriação de créditos.

Os valores de créditos do PIS e da Cofins glosados pela fiscalização foram detalhados nos demonstrativos anexos ao Termo de Verificação Fiscal.

Foram, então, lavrados Auto de Infração de COFINS, no valor de R\$ 22.254.890,71 (vinte e dois milhões, duzentos e cinquenta e quatro mil, oitocentos e noventa reais e setenta e um centavos), fls. 2953/2959 e Auto de Infração de PIS/PASEP, no valor de R\$ 4.814.192,15 (quatro milhões, oitocentos e quatorze mil, cento e noventa e dois reais e quinze centavos), fls. 2945/2951.

O contribuinte foi devidamente intimado em 28/09/2017, conforme termo de ciência por abertura de mensagem, fls. 2968, tendo juntado a impugnação em 24/10/2017, conforme fls. 2971, com as seguintes alegações:

PRELIMINARMENTE:

- Da nulidade do auto de infração:

a) Aduz o impugnante que o auto de infração é nulo pois não poderia ter sido realizado por amostragem;

b) Ficou demonstrado que o auto de infração do PIS e da COFINS tem bases de cálculos diferentes, que não há motivação/fundamentação lógica para tal fato.

DO MÉRITO:

- Aduz que a interpretação do conceito de insumo de PIS e da COFINS deve abranger todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, discorrendo sobre os serviços que foram glosados pelo fiscal: taxa de administração de cartão de crédito; despesas com veiculação de publicidade na internet e outras mídias; fretes sobre transferência de mercadorias; locação de veículos automotores.

PEDIDOS:

- Requer-se seja acolhida a preliminar de nulidade e, no mérito, sejam reconhecidos os direitos creditórios da impugnante, para que lhe sejam permitidos os descontos de PIS e COFINS sobre todas as operações glosadas

2. Julgadas as razões de impugnação, assim restou ementado o Acórdão DRJ/POA
:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NULIDADE.INEXISTÊNCIA.

É incabível de ser pronunciada a nulidade de Auto de Infração lavrado por autoridade competente, tendo em conta o art. 59 do Decreto 70.235/72, contra o qual se manifestou o contribuinte, traçando ele toda uma linha de idéias a ponto de crer ter provado o seu suposto direito.

AMOSTRAGEM.LEGITIMIDADE.

É legítima a verificação do cumprimento das obrigações tributárias por amostra de documentos, operações ou registros, o que não se confunde com o cálculo das contribuições em si mesmo por amostragem, conjectura, método

estatístico, presunção, arbitramento, indício, suposição ou estimativa.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

Entende-se por insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda 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 incluídas no ativo imobilizado e sejam utilizadas na fabricação ou produção de bens destinados à venda e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na sua produção ou fabricação.

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS. *Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.*

CERTEZA E LIQUIDEZ. *A mera alegação da existência de crédito, desacompanhada de elementos de prova - certeza e liquidez, não é suficiente para reformar a decisão da glosa de créditos.*

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO, DÉBITO E CONGÊNERES. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

O pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por ausência de previsão legal.

CRÉDITO. DESPESAS COM PUBLICIDADE, PROPAGANDA, MARKETING E REPRESENTANTES COMERCIAIS.

Despesas com representantes comerciais, publicidade, propaganda e marketing, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados do PIS e da Cofins, calculados no regime não cumulativo, por não se caracterizarem como insumo.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. *Observada a legislação de regência, a regra geral é que em se tratando de despesas com serviços de frete, somente dará direito à apuração de crédito o frete contratado relacionado a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.*

CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE. *Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Cofins apurada em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.637/2002, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naquele dispositivo legal.*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

É incabível de ser pronunciada a nulidade de Auto de Infração lavrado por autoridade competente, tendo em conta o art. 59 do Decreto 70.235/72, contra o qual se manifestou o contribuinte, traçando ele toda uma linha de idéias a ponto de crer ter provado o seu suposto direito.

AMOSTRAGEM. LEGITIMIDADE.

É legítima a verificação do cumprimento das obrigações tributárias por amostra de documentos, operações ou registros, o que não se confunde com o cálculo das contribuições em si mesmo por amostragem, conjectura, método

estatístico, presunção, arbitramento, indício, suposição ou estimativa.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

Entende-se por insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda 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 incluídas no ativo imobilizado e sejam utilizadas na fabricação ou produção de bens destinados à venda e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na sua produção ou fabricação.

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS. *Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.*

CERTEZA E LIQUIDEZ. *A mera alegação da existência de crédito, desacompanhada de elementos de prova - certeza e liquidez, não é suficiente para reformar a decisão da glosa de créditos.*

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO, DÉBITO E CONGÊNERES. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

O pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por ausência de previsão legal.

CRÉDITO. DESPESAS COM PUBLICIDADE, PROPAGANDA, MARKETING E REPRESENTANTES COMERCIAIS.

Despesas com representantes comerciais, publicidade, propaganda e marketing, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados do PIS e da Cofins, calculados no regime não cumulativo, por não se caracterizarem como insumo.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. *Observada a legislação de regência, a regra geral é que em se tratando de despesas com serviços de frete, somente dará direito à apuração de crédito o frete contratado relacionado a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.*

CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE. *Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Cofins apurada em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.637/2002, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naquele dispositivo legal.*

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

3. Irresignada com tal decisão, a autuada apresentou recurso voluntário, com as seguintes razões de defesa :

1. DOS FATOS

- a recorrente é nacionalmente conhecida como uma das mais importantes varejistas de eletrodomésticos, eletroeletrônicos, eletroportáteis, smartphones etc., possuindo vasta rede de lojas físicas e amplo canal de vendas pela internet.

- destaca-se, ainda, que a atuação da recorrente não se limita à revenda de produtos, sendo uma diferenciação da empresa no mercado em que atua a prestação de diversos serviços, tais como, garantia estendida, seguro de roubo e furto, suporte de informática, instalação de produtos de eletrodomésticos e eletrônicos, e soluções de automação residencial e home theater.

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DA TEMPESTIVIDADE

- a recorrente informa que obteve ciência da decisão que julgou improcedente a impugnação em 12/03/2018 (Doc. 02), razão pela qual, nos termos do artigo 73 do Decreto nº 7.574/2011, a interposição do presente recurso voluntário na data estampada em sua página inaugural atende ao requisito temporal de admissibilidade.

2.2. DA NULIDADE DO LANÇAMENTO

- como é cediço, a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo são elementos fundamentais e intrínsecos ao lançamento, definido pelo art. 142 do CTN, logo, a inobservância de qualquer desses elementos importa em nulidade do lançamento. Isso porque, fere o direito à ampla defesa do autuado, como preceitua o art. 59 do Decreto 70.235/72, e diga-se mais: trata-se de nulidade por vício material, já que o defeito atinge o lançamento em sua própria essência, diferentemente do vício formal, que atinge – como o próprio nome pressupõe – apenas a forma do ato.

- nesse contexto, vislumbra-se que os lançamentos combatidos são evidentemente nulos, haja visto o erro no cálculo dos valores a serem glosados a título das contribuições.

- conforme se vislumbra do Termo de Verificação Fiscal – TVF, houve a glosa dos créditos apurados sobre taxas de administração de cartões eletrônicos de crédito e débito, dispêndios com veiculação de publicidade, frete entre estabelecimentos, licença de uso e locação de veículos automotores, sob o argumento genérico de que “tais dispêndios não se enquadram entre as despesas para as quais há previsão legal de apropriação de créditos

- as autuações se basearam, fundamentalmente, no entendimento de que não há direito à apuração de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre insumos, no caso de pessoa jurídica que exerce a atividade comercial. Todavia, deixou a d. autoridade fiscal de atentar que a atividade empresarial da Recorrente não se limita ao comércio varejista de produtos eletroeletrônicos, eletrodomésticos etc., envolvendo também a prestação de serviços de instalação, garantia estendida, dentre outros, e, ainda que se admitisse que os insumos da atividade de comércio não concedem o direito de a Recorrente apurar créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, a glosa de créditos realizada deveria se limitar à parcela dos dispêndios com insumos que dizem respeito a essa atividade, sendo resguardado o direito de a empresa apurar créditos sobre os insumos da prestação de serviços.

- deixou a d. autoridade fiscal de atentar que a atividade empresarial da Recorrente não se limita ao comércio varejista de produtos eletroeletrônicos, eletrodomésticos etc., envolvendo também a prestação de serviços de instalação, garantia estendida, dentre outros, sendo que o equívoco em comento evidencia uma verdadeira incerteza quanto à apuração da matéria tributável, tornando nulos os Autos de Infração por vício material.

3. DO MÉRITO

3.1. O Princípio da Não-Cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS

- inicialmente, antes de tratar da improcedência de cada uma das glosas de créditos das contribuições perpetrada pela d. autoridade fiscal, oportuno tecer alguns comentários a respeito do princípio da não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS e, esclarecido o alcance desse princípio, cuidar do que se entende como insumo dentro dessa sistemática.

- em outros termos, a não-cumulatividade das contribuições, com supedâneo na Constituição Federal, deve guardar relação com o seu campo de incidência, qual seja, a totalidade das receitas auferidas pela sociedade empresária, de modo que o legislador, no momento em que estabelece os setores econômicos sujeitos ao regime não-cumulativo da Contribuição ao PIS e da COFINS e dita o regramento desse sistema de tributação, deve pautar-se no fato de que a não-cumulatividade das contribuições visa desonerar todas atividades econômicas de produção ou de prestação de serviço, realizadoras no figurino das leis de incidência de ditas contribuições, isto é, sobre a totalidade das receitas sujeitas à tributação, especialmente quanto à compreensão do que seriam insumos para efeitos de desconto de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS.

3.2. A Técnica da Não Cumulatividade e o Conceito de Insumos

- as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, quando elegeram os segmentos sujeitos à não-cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS, ditaram as hipóteses de apuração de créditos

- não obstante, ao fazê-lo, deixaram as citadas leis de definir o que se entende como insumo para fins de apuração de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, o que foi então feito pelas Instruções Normativas – INs SRF nº 247/2002 e 404/2004 de forma sobremaneira restritiva,

- vê-se, do artigo 8º, §4º, da IN SRF nº 404/2004, que o Fisco adotou, para fins de apuração de créditos das contribuições, o conceito previsto na legislação do IPI, exigindo o consumo do bem ou serviço em decorrência direta da atividade de produção de bens ou da atividade de prestação de serviços. Ocorre que, a materialidade do IPI difere completamente daquela que fundamenta a incidência das contribuições.

- nesse contexto, é indubitável que o conceito de insumo perseguido pela não-cumulatividade das contribuições não pode (e não deve) se assemelhar àquele buscado pela legislação do IPI.

- exatamente em razão da distinção (clara) entre as materialidades do IPI e da Contribuição ao PIS e da COFINS é que os métodos aplicáveis à aferição da não-cumulatividade de um e de outro são diferentes:

- O IPI se vale do método crédito de imposto, segundo o qual o montante a ser descontado do imposto calculado a cada operação consiste exatamente no imposto que incidiu na etapa anterior sobre os insumos necessários à produção de bens (daí a alcunha que recebe “imposto contra imposto”); enquanto que a Contribuição ao PIS e a COFINS se valem do método subtrativo indireto, segundo o qual o direito ao crédito não leva em consideração o montante da carga tributária da etapa anterior, mas sim certas bases de créditos e débitos (daí ser chamado popularmente “base contra base”).

- destaca-se, ainda, que no Superior Tribunal de Justiça – STJ, a quem cabe, em última instância, dar à lei federal a sua efetiva interpretação, no Recurso Especial nº 1.221.170 – PR (2010/0209115-0), eleito como recurso representativo de controvérsia, decidiu quanto à ilegalidade das INs SRF nos

247/2002 e 404/2004, adotando o critério de relevância para fins de conceituação de insumos.

3.3. Do Crédito sobre Taxas de Cartão de Crédito/Débito

- *cumpra observar que a atividade da Recorrente é desenvolvida tanto em suas lojas físicas, quanto por meio de seu site de vendas pela internet, sendo que o principal meio de pagamento utilizados por seus clientes é o cartão de crédito ou débito.*

- *destaca-se, por oportuno, que o uso de cartões de crédito permite aos clientes da Recorrente que a transação se dê de forma parcelada, o que é um de seus grandes atrativos no mercado atual extremamente competitivo e diante da crise econômica verificada nos últimos anos. No caso específico das vendas feitas pela internet, é oportuno dizer que o uso de cartões eletrônicos de crédito e débito é, senão o único (há a possibilidade de geração de boleto eletrônico, raramente utilizada), o primordial meio de pagamento pelos produtos e serviços comercializados pela Recorrente via web.*

- *dessa feita, é correto afirmar que a taxa paga pela Recorrente às administradoras de cartões eletrônicos de crédito e débito, que lhe permite oferecer esse meio de pagamento a seus clientes e, no caso específico do e-commerce, que lhe permite atuar nesse mercado, consiste em insumo de sua atividade varejista e de prestadora de serviços de instalação, garantia estendida etc.*

3.4. Do Crédito sobre Veiculação de Publicidade na Internet e Outras Mídias

- *foram objeto de questionamento pela d. autoridade fiscal também as despesas incorridas pela Recorrente com a veiculação de publicidade na internet e outras mídias.*

- *os gastos em comento são evidentes insumos da atividade da Recorrente, que atua em segmento de comércio extremamente competitivo, em que um varejista está sempre buscando cobrir o preço ofertado pelo outro, a fim de atrair a clientela*

- *a veiculação de publicidade na internet, com anúncios em sites de pesquisa, sites de comparação de preços, redes sociais, dentre outros meios, é, pois, um recurso sem o qual certamente uma empresa do segmento da Recorrente não sobreviveria.*

3.5. Do Crédito sobre Fretes entre Estabelecimentos

- *a Fiscalização glosou ainda créditos apropriados pela Recorrente sobre fretes de mercadorias entre estabelecimentos, sendo citada glosa mantida pela decisão recorrida sob a alegação de que apenas os fretes que se refiram única e exclusivamente ao transporte de mercadoria já vendida, ou seja, à movimentação do produto vendido entre o estabelecimento produtor e o estabelecimento do adquirente concede o direito a crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS.*

- *cumpra atentar para a atividade da Recorrente relativa ao comércio varejista de produtos por meio de inúmeras lojas físicas espalhadas pelo país e por meio da internet, sendo evidente que a Recorrente, varejista de grande porte, possui centros de distribuição espalhados pelo país, a partir dos quais, conforme demanda, as mercadorias são transferidas às lojas físicas, para concretização das vendas, ou ainda para outros centros de distribuição, de onde seguem para os locais de entrega indicados pelos adquirentes.*

3.6. Do Crédito sobre Locação de Veículos Automotores

- *cumpra tratar a respeito da indevida glosa de créditos apropriados pela Recorrente sobre locação de veículos automotores, que são utilizados pela empresa na prestação de serviços.*

-
- esclareça-se que a Recorrente, para realizar a prestação de serviços de instalação de produtos na residência de seus clientes, aluga veículos que são disponibilizados a seus funcionários para deslocamento até o local onde a instalação deve ocorrer.
 - é evidente que os funcionários da Recorrente precisam se deslocar até a residência de seus clientes, para que então haja a instalação dos produtos, sendo a locação de veículos uma forma de viabilizar esse deslocamento, sem o qual não há como ser prestado o serviço.
 - ademais, a possibilidade de a Recorrente apropriar créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS também se depreende dos artigos 3º, IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que dispõem que as pessoas jurídicas podem apurar créditos das contribuições sobre aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados na atividade da empresa.
 - segundo a língua portuguesa, o vocábulo “equipamento” exprime o “ato ou efeito de equipar-se”. Nesses termos, se os veículos locados equipam a Recorrente para o desempenho de suas atividades, na medida em que servem ao deslocamento dos funcionários que realizam os serviços de instalação nas residências dos clientes, verifica-se que tais veículos constituem, sim, equipamentos cujos aluguéis são passíveis de gerarem créditos à empresa
 - O mesmo se diga quanto à conceituação semântica de “máquinas”, cujo significado é o de “qualquer equipamento que empregue força mecânica, composto de peças interligadas, cada qual com função específica, e em que o trabalho humano é substituído pela ação do mecanismo”. Ora, os veículos em geral também se enquadram na conceituação de máquinas, porquanto são compostos por peças interligadas e empregam força mecânica para substituir a ação humana de locomoção, em sendo assim, então se corrobora o entendimento de que o aluguel de veículos gera créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, se utilizados nas atividades da empresa, devendo ser afastada a improcedente glosa dos créditos apurados pela Recorrente sobre locação de veículos.

4. DO PEDIDO

- diante do todo exposto, requer seja dado integral provimento ao presente recurso voluntário, a fim de que seja reformada a decisão recorrida, julgando-se nulos os Autos de Infração ou, caso não sejam reconhecidas as nulidades suscitadas, quanto ao mérito, julgando-se improcedentes os lançamentos.

4. Os autos vieram a mim para relatar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ari Vendramini

5. O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

PRELIMINARES : NULIDADE

6. Diante da relevância e de se tratar de matéria de ordem pública, tratemos das razões que acusam a autuação de nulidade.

7. Alega a recorrente que o fato de a autoridade fiscal desconsiderar certos dispêndios como insumos e, conseqüentemente, desconsiderar os créditos deles oriundos, sem levar em conta a atividade da recorrente, tendo tal atitude levado a *erro no cálculo dos valores a serem glosados a título das contribuições sendo que o equívoco em comento evidencia uma verdadeira incerteza quanto à apuração da matéria tributável, tornando nulos os Autos de Infração por vício material.*

8. Há que se esclarecer que tal atitude da autoridade fiscal somente ocorreu em função da base legal que própria autoridade utilizou como fundamento para glosar despesas e créditos relativos à sistemática da não cumulatividade.

9. Quanto ao erro de cálculo alegado, saliente-se que, em sendo ônus da prova da parte que alega o erro, deveria a recorrente demonstrar tal erro alegado, o que não foi feito nesta fase recursal, uma vez que não há, no recurso voluntário, tal demonstração.

10. Portanto, não ocorreu erro de cálculo e sim glosa de créditos da não cumulatividade, como também não ocorreu cerceamento de defesa, uma vez que a recorrente tomou conhecimento de todo o procedimento fiscal e pôde apresentar razões de defesa contra tal procedimento e seus fundamentos legais e jurídicos.

11. Por pertinente, dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

12. Já o Decreto nº 70.235/1972 que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal assim estabelece:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - A qualificação do autuado;

II - O local, a data e a hora da lavratura;

III - A descrição do fato;

IV - A disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - A determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - A assinatura do atuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(...)

Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

13. A autuação obedeceu ao ditames legais contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional e no artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, as razões de nulidade do processo administrativo fiscal estão elencadas no artigo 59 do mesmo Decreto nº 70.235/1972 e, por nenhuma delas ter ocorrido nos presentes autos, não ha que se falar em nulidade da autuação.

14. Portanto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso, neste quesito.

MÉRITO

O CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA A CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E A COFINS

15. Tema polêmico que vem sendo enfrentado desde o surgimento do Princípio da Não Cumulatividade para as contribuições sociais, instituído no ordenamento jurídico pátrio pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que adicionou o § 12 ao artigo 95 da Constituição Federal, onde se definiu que os setores de atividade econômica que seriam atingidos pela nova e atípica sistemática da não cumulatividade seriam definidos por legislação infraconstitucional, diferentemente da sistemática de não cumulatividade instituída pra os tributos IPI e ICMS, que já está definida no próprio texto constitucional. Portanto, a nova sistemática seria definida por legislação ordinária e não pelo texto constitucional, estabelecendo a Carta Magna que a regulamentação desta sistemática estaria a cargo do legislador ordinário.

16. Assim, a criação da sistemática da não cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep se deu pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, e na Medida Provisória nº , convertida na Lei nº 10.833/2003, onde o Inciso II do seu artigo 3º autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados á venda.

17. Mais tarde, muitos textos legais surgiram para instituir novos créditos, inclusive presumidos, para serem utilizados sob diversas formas : dedução do valor das contribuições devidas, apuradas ao final de determinado período, compensação do saldo acumulado de créditos com débitos titularizados pelo adquirente dos insumos e até ressarcimento, em, espécie, do valor do saldo acumulado de créditos, na impossibilidade ser utilizados nas formas anteriores.

18. Por ser o órgão governamental incubido da administração, arrecadação e fiscalização da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa de nº 247/2002, onde informa o conceito de insumos passíveis de creditamento pela Contribuição ao PIS/Pasep, e, mais tarde a Instrução Normativa nº 404/2004, para a COFINS, sendo que a definição de insumos adotada pelos atos normativos foi considerada excessivamente restritiva, pois aproximou-se do conceito de insumo utilizado pela sistemática da não cumulatividade do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no artigo 226 do Decreto nº 7.212/2010 – Regulamento do IPI , pois definia que o creditamento seria possível apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, sofrendo desgaste pelo contato com o produto a ser atingido ou com o próprio processo produtivo, ou seja, para que o bem seja considerado insumo ele deve ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

19. Consideram-se, também, os insumos indiretos, que são aqueles não envolvidos diretamente no processo de produção e, embora frequentemente também sofram alterações durante o processo produtivo, jamais se agregam ao produto final, como é o caso dos combustíveis.

20. Mais tarde, evoluiu-se no estudo do conceito de insumo, adotando-se a definição de que se deveria adotar o parâmetro estabelecido pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que tem como premissa os artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda, onde se poderia inserir como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens e serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo. A doutrina e a jurisprudência concluíram que tal procedimento alargaria demais o conceito de insumo, equiparando-o ao conceito contábil de custos e despesas operacionais que envolve todos os custos e despesas que contribuem para atividade da empresa, e não apenas a sua produção, o que provocaria uma distorção na legislação instituidora da sistemática.

21. Reforçam estes argumentos na medida em que, ao se comparar a sistemática da não cumulatividade para o IPI e o ICMS e a sistemática para a Contribuição ao PIS/Pasep e para a COFINS, verifica-se que a primeira tem como condição básica o destaque do valor do tributo nas Notas Fiscais de aquisição dos insumos, o que permite o cotejo destes valores com os valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria do estabelecimento adquirente dos insumos, tendo-se como resultado uma conta matemática de dedução dos valores recolhidos a saída do produto ou mercadoria contra os valores submetidos na entrada dos insumos, portanto os valores dos créditos estão claramente definidos na documentação fiscal dos envolvidos, adquirentes e vendedores.

22. Em contrapartida, a sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS criou créditos, por intermédio de legislação ordinária, que tem alíquotas variáveis, assumindo diversos critérios, que, ao final se relacionam com a receita auferida e não com o processo produtivo em si, o que trouxe a discussão de que os créditos

estariam vinculados ao processo de obtenção da receita, seja ela de produção, comercialização ou prestação de serviços, trazendo uma nova característica desta sistemática, a sua atipicidade, pois os créditos ou valor dos tributos sobre os quais se calculariam os créditos, não estariam destacados nas Notas Fiscais de aquisição de insumos, o que dificultaria a sua determinação.

23. Portanto, haveria que se estabelecer um critério para a conceituação de insumo, nesta sistemática atípica da não cumulatividade das contribuições sociais.

24. Há algum tempo vem o CARF pendendo para a idéia de que o conceito de insumo, para efeitos os Inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com um critério próprio : o da essencialidade, ou seja, para a definição de insumo busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo, e a atividade realizada pelo seu adquirente.

25. Desta forma, para que se verifique se determinado bem ou serviço adquirido ou prestado possa ser caracterizado como insumo para fins de geração de crédito de PIS/Pasep, devem ser levados em consideração os seguintes aspectos :

- pertinência ao processo produtivo, ou seja, a aquisição do bem ou serviço para ser utilizado especificamente na produção do bem ou prestação do serviço ou, para torná-lo viável.

- essencialidade ao processo produtivo, ou seja, a produção do bem ou a prestação do serviço depende diretamente de tal aquisição, pois, sem ela, o bem não seria produzido ou o serviço não seria prestado.

- possibilidade de emprego indireto no processo de produção, ou seja, não é necessário que o insumo seja consumido em contato direto com o bem produzido ou seu processo produtivo.

26. Por conclusão, para que determinado bem ou prestação de serviço seja definido como insumo gerador de crédito de PIS/Pasep e de COFINS, é indispensável a característica de essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, para obtenção da receita da atividade econômica do adquirente, direta ou indiretamente, sendo indispensável a comprovação de tal essencialidade em relação á obtenção da respectiva receita.

27. Pondo um fim á controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça assumiu a mesma posição, refletido no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170- PR, na sistemática de recursos repetitivos, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa, assim redigida :

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. 543-C 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. 543-C 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.*

28. Aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

29. Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

30. Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep

OS CRÉDITOS DESCONSIDERADOS

DESPESAS COM TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO

31. Alega a recorrente que *"a atividade da Recorrente é desenvolvida tanto em suas lojas físicas, quanto por meio de seu site de vendas pela internet, sendo que o principal meio de pagamento utilizado por seus clientes é o cartão de crédito ou débito, destacando-se, por oportuno, que o uso de cartões de crédito permite aos clientes da Recorrente que a transação se dê de forma parcelada, o que é um de seus grandes atrativos no mercado atual extremamente competitivo e diante da crise econômica verificada nos últimos anos. No caso específico das vendas feitas pela internet, é oportuno dizer que o uso de cartões eletrônicos de crédito e débito é, senão o único (há a possibilidade de geração de boleto eletrônico, raramente utilizada), o primordial meio de pagamento pelos produtos e serviços comercializados pela Recorrente via web. Assim, é correto afirmar que a taxa paga pela Recorrente às administradoras de cartões eletrônicos de crédito e débito, que lhe permite oferecer esse meio de pagamento a seus clientes e, no caso específico do e-commerce, que lhe permite atuar nesse mercado, consiste em insumo de sua atividade varejista e de prestadora de serviços de instalação, garantia estendida etc"*.

32. Entendemos que, diante da atividade desenvolvida pela empresa (comércio varejista de computadores, equipamentos de informática, eletrônicos e eletrodomésticos), a utilização de cartões de crédito e débito não se constitui insumo essencial para a atividade da empresa, e sim uma despesa operacional para obtenção de seus resultados, ou ainda um instrumento facilitador dos recebimentos das transações comerciais.

33. Não se caracteriza como essencial a despesa em função de que a sua ausência não paralisaria ou tornaria inviável a atividade econômica da empresa, pois existem outros meios de pagamento que a empresa poderia adotar e oferecer aos seus clientes, em função dessa alternatividade de meios de pagamento disponíveis, a despesa com taxas de administração de cartões de crédito e de débito não geram créditos para a atividade econômica desenvolvida pela recorrente.

34. Aqui, por oportuno, adoto como fundamento, decisões proferidas pelo CARF em casos análogos, como também jurisprudência judicial correspondente, conforme precedentes a seguir transcritos:

*1 - "Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013
(...)
NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE
SERVIÇOS. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES
DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.
Os custos com taxas de administração de cartões de
crédito não geram direito a crédito, por não se
enquadrarem na definição de insumo estabelecida na
legislação de regência. (...)" (Processo nº
19311.720294/201507; Acórdão nº 3301004.483;
Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão
de 22/03/2018)*

*2 = "Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011
PIS NÃO CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA.
INSUMOS. CRÉDITOS. CRITÉRIOS DA
ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE.*

A legislação do PIS e da COFINS não cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação de insumos para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ. Insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico.

PIS NÃO CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. INSUMOS. INCISO II DAS LEIS DE REGÊNCIA. CRÉDITOS INDEVIDOS.

As leis de regência das contribuições (no 10.637/2002 e no 10.833/2003) tratam, em seus artigos terceiros, de créditos a diversos setores. Mas não o fazem especificamente nos incisos II dos arts. 3º, que versam restritivamente sobre produção/fabricação” e “prestação de serviços.” (Processo nº 10805.724064/201582; Acórdão nº 3401004.379;

Relator Conselheiro André Henrique Lemos; sessão 26/02/2018)

3 - "Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano calendário: 2009

(...)

TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO. VEDAÇÃO AO CÁLCULO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS

Não há respaldo legal ao cálculo de créditos de PIS e COFINS sobre despesas com taxa de administração de cartões de crédito.

(...)" (Processo nº 10580.730133/201315; Acórdão nº 3301002.978;

Redator voto vencedor Conselheiro Marcelo Costa Marques D'Oliveira; sessão de 19/05/2016)

4 - "Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano calendário: 2010, 2011

NÃO CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. 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 nº 18050.720506/201412; Acórdão nº 3301003.874;

Relator Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho; sessão de 28/06/2017)

Do voto condutor destaco:

"Ora, a regra geral de creditamento de valores de insumos vale considerar que a primeira parte do art. 3o, II, da Lei nº 10.637 prevê o desconto de créditos de "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda [...] ", não havendo assim previsão de desconto de insumo em atividade meramente comercial, distinta da produção e da prestação de serviço."

Comentando o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça STJ, no RESP nº

1.221.170/PR, Paulo Roberto Andrade e Marcos Tranchesi Ortiz, anotam:

"Triunfou, portanto, no leading case, a referida exegese intermediária, que aceita como insumos bens e serviços "essenciais" ou "relevantes" — da dicção do próprio julgado — ao processo produtivo do contribuinte. Por mais importantes que possam ser à geração de receita e ao empreendimento globalmente considerado, os dispêndios desvinculados do segmento de produção — leia-se, da etapa produtiva — do contribuinte não galgarão, nunca, a condição de insumos.

É por isso, aliás, que apenas indústrias e prestadores de serviços estão referidos no inciso II do artigo 3º da Lei 10.833/03. Empreendimentos exclusivamente comerciais não apropriam insumos simplesmente porque nada produzem. (PIS/Cofins, conceito de insumos e despesas comerciais, Revista Consultor Jurídico)

35. Tal entendimento vem sido trilhado pelo Poder Judiciário. Do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PRESCRIÇÃO. LC 118/05. PIS E COFINS. VALORES COBRADOS PELAS EMPRESAS ADMINISTRADORAS DE CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

(...)

Da análise das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, verifica-se que o conceito de insumos, para fins de creditamento no regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS por elas instituído, abrange os elementos que se relacionam diretamente à atividade fim da empresa, não abarcando todos os elementos da sua atividade. Não podem ser consideradas insumos as despesas com taxas e comissões pagas a administradoras de cartões de crédito."

(TRF4, AC 500794592.2015.4.04.7205, SEGUNDA TURMA, Relatora CARLA EVELISE JUSTINO HENDGES, juntado aos autos em 26/11/2015)

"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 nº 13855.721049/201151; Acórdão nº 9303006.689; Relator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal; sessão de 12/04/2018)

35. Do Tribunal Regional Federal da 1ª Região:

"TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DAS TAXAS DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. CUSTO OPERACIONAL. IMPOSSIBILIDADE. CREDITAMENTO. NATUREZA DE INSUMO NÃO CONFIGURADA. PRECEDENTES.

(...)

4. "Para fins de creditamento de PIS e COFINS (art. 3º, II, da Leis 10.637/02 e 10.833/03), a ideia de insumos, ainda que na sua acepção mais ampla, está relacionada com os elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.230.441/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 18/09/2013" (AgRg no REsp 1.244.507/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/11/2013, DJe 29/11/2013).

5. Os valores pagos a título de taxas ou comissões às administradoras de cartões de crédito e de débito ainda que considerada a realidade atual das transações comerciais não podem ser entendidos como insumos, por não se caracterizarem como pressuposto ou condição para o exercício de suas atividades, mas mero instrumento facilitador do recebimento de seus pagamentos. Precedente: (AC

006116497.2011.4.01.3400/DF, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO, OITAVA TURMA, e DJF1 de 08/07/2016) 6.

Apelações não providas. A Turma, por unanimidade, negou provimento às apelações." (AC 008932952.2014.4.01.3400, DESEMBARGADORA FEDERAL ÂNGELA CATÃO, TRF1 SÉTIMA TURMA, e DJF1 DATA:26/01/2018 PAGINA 31.

36. Desta forma, mantenho a glosa e NEGOU PROVIMENTO ao recurso neste quesito.

DESPESAS COM PUBLICIDADE NA INTERNET E OUTRAS MÍDIAS

37. Defende a recorrente que *"os gastos em comento são evidentes insumos da atividade da Recorrente, que atua em segmento de comércio extremamente competitivo, em que um varejista está sempre buscando cobrir o preço ofertado pelo outro, a fim de atrair a clientela e que a veiculação de publicidade na internet, com anúncios em sites de pesquisa, sites de comparação de preços, redes sociais, dentre outros meios, é, pois, um recurso sem o qual certamente uma empresa do segmento da Recorrente não sobreviveria."*

38. Também entendemos não prosperar a intenção da recorrente, pois as despesas com propaganda e publicidade não se caracterizam como essencial á atividade desenvolvida pela empresa, e sim como despesas operacionais, não passíveis de gerar crédito da não cumulatividade.

39. Como no item anterior, tais despesas, se deixarem de ser efetuadas, não acarretarão a a inviabilidade das atividades da empresa, nem farão com a empresa deixe de funcionar, pois outros meios existem para que a empresa divulgue seus produtos comercializados, tal alternatividade disponível, tal despesa não gera créditos para a atividade econômica desenvolvida pela recorrente.

40. Portanto, mantenho a glosa e NEGO PROVIMENTO ao recurso neste quesito.

DESpesas com locação de veículos automotores

41. A recorrente traz as seguintes alegações : *" para realizar a prestação de serviços de instalação de produtos na residência de seus clientes, aluga veículos que são disponibilizados a seus funcionários para deslocamento até o local onde a instalação deve ocorrer, destacando-se que é evidente que os funcionários da Recorrente precisam se deslocar até a residência de seus clientes, para que então haja a instalação dos produtos, sendo a locação de veículos uma forma de viabilizar esse deslocamento, sem o qual não há como ser prestado o serviço."*

42. Mais uma vez, entendemos não assistir razão á recorrente.

43. As despesas com locação de veículos para que os funcionários da recorrente se desloquem para prestar serviços (oferecidos pela recorrente para estabelecer posição de destaque diante da concorrência existente no mercado em que se insere) de instalação de produtos na residência dos clientes se constituem em mera liberalidade da empresa, para estabelecer um diferencial dentro do mercado comercial em que atua.

44. Claro está que tal despesa não é essencial á atividade da empresa, pois a sua ausência (qual seja, a falta de despesa com locação de veículos com esse fim) não acarretaria de forma alguma a inviabilidade da atividade econômica da empresa, e muito menos a sua paralisação,

45. Não estando presente o caráter de essencialidade para as atividades da empresa, tais despesas não geram crédito na sistemática da não cumulatividade.

DESpesas com fretes entre estabelecimentos

46. Traz a recorrente os seguintes argumentos : " a Fiscalização glosou ainda créditos apropriados pela Recorrente sobre fretes de mercadorias entre estabelecimentos, sendo citada glosa mantida pela decisão recorrida sob a alegação de que apenas os fretes que se refiram única e exclusivamente ao transporte de mercadoria já vendida, ou seja, à movimentação do produto vendido entre o estabelecimento produtor e o estabelecimento do adquirente concede o direito a crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, cumprindo atentar para a atividade da Recorrente relativa ao comércio varejista de produtos por meio de inúmeras lojas físicas espalhadas pelo país e por meio da internet, sendo evidente que a Recorrente, varejista de grande porte, possui centros de distribuição espalhados pelo país, a partir dos quais, conforme demanda, as mercadorias são transferidas às lojas físicas, para concretização das vendas, ou ainda para outros centros de distribuição, de onde seguem para os locais de entrega indicados pelos adquirentes "

47. O art. 3º, inciso IX (no caso do PIS, c/c o art. 15, inciso II) e da Lei nº 10.833, de 2003, no caso da COFINS, somente admite o desconto de crédito calculado em relação à armazenagem de mercadoria e ao frete na operação de venda, porém determina expressamente que, neste caso, tal apuração pode se dar apenas em relação aos bens referidos nos incisos I e II daquele mesmo art. 3º, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

48- Pode-se dizer o mesmo em relação aos valores pagos por serviços, mesmo que direta ou indiretamente ligados à operação de venda, que não se refiram única e exclusivamente ao transporte da mercadoria já vendida, ou seja, à movimentação do mercadoria vendida entre o estabelecimento centro de distribuição e o estabelecimento do adquirente ou outro centro de distribuição.

49. Portanto :

a) o frete na venda de mercadorias, quando o ônus for suportado pelo vendedor, gera direito a crédito das contribuições;

b) o frete na aquisição de mercadorias, quando contratado com pessoa jurídica e suportado pela adquirente dos bens, gera créditos das contribuições, vez que, nessa situação, ele integra o valor de aquisição das mesmas. O crédito apurado sobre os valores pagos a título de frete nas aquisições decorre, no caso, de técnica contábil e fiscal que integram tais despesas ao custo de aquisição do bem. O frete integra o custo de aquisição de bens para revenda. O direito ao crédito sobre o frete tem como fundamento os mesmos dispositivos que respaldam os créditos sobre o produto, quais sejam, os incisos I e II do artigo. 3º da Lei nº 10.833/2003. E, em última análise, para atendimento ao princípio da não cumulatividade, que rege a Lei nº 10.833/2003. O frete, contudo, é tributável e, por isto, confere direito a crédito.

50. Conforme relatado pela própria impugnante: "os custos de frete são parte integrante do frete da venda, uma vez que é necessário que os bens, para serem vendidos sejam deslocados para centros de distribuição mais próximos dos consumidores finais".

51. Assim, quanto às despesas de frete entre estabelecimentos da recorrente, podemos assim resumir a possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade :

- 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;

- nas vendas de mercadorias, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03;

- em deslocamentos de mercadorias entre estabelecimentos da recorrente, pois o frete pago na aquisição de insumos compõe o custo de aquisição e, como tal, pode ser computado na base de cálculo dos créditos. E, neste custo com frete, incluiu-se o incorrido para que a mercadoria percorra todo o caminho entre os centros de distribuição e as lojas físicas, para concretização das

vendas, ou ainda para outros centros de distribuição, de onde seguem para os locais de entrega indicados pelos adquirentes. Muitas vezes, por razões de logística de armazenamento e distribuição, no caminho, a mercadoria acaba passando por mais de um estabelecimento pertencente a mesma empresa, até chegar ao seu destino final,

52. Corroborando tal entendimento, citamos o Acórdão nº 3401-01.715, de 15/2/2012 :

"FRETES. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. POSSIBILIDADE DE CRÉDITOS. AUSÊNCIA DE PROVAS.

A norma introduzida pelo art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual os fretes prestados por pessoas jurídicas residentes no Brasil e suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos a partir de 1º de fevereiro de 2004, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base neste inciso os fretes entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, de insumos e mercadorias produzidas ou vendidas, também dão direito a créditos. Mas para tanto há necessidade de comprovação quanto aos bens transportados e aos percursos, sem a qual os créditos são negados." (Acórdão nº 3401-01.715)

53. Por todo o exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário neste quesito, para reconhecer o direito de crédito referente às despesas com frete entre os estabelecimentos da recorrente.

Conclusão

54. Diante das razões aqui expostas, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário no seguintes termos :

- nego provimento quanto á preliminar de nulidade;
- nego provimento com relação ao direito de crédito com as despesas com taxas de administração de cartão de crédito e débito;
- nego provimento com relação ao direito de crédito com as despesas de publicidade na Internet e outras mídias;
- nego provimento com relação ao direito de crédito com as despesas de locação de veículos automotores;
- = dou provimento com relação ao direito de crédito com as despesas de frete entre os estabelecimentos da empresa recorrente.

É o meu voto.

assinado digitalmente

Ari Vendramini - Relator

