



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

Processo n° 10882.720171/2013-57
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3102-002.065 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2013
Matéria Auto de Infração - PIS/Pasep e Cofins
Recorrente COMPANHIA DE PROCESSAMENTO DE DADOS DO ESTADO DE SAO PAULO - PRODESP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

VALOR DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA. APURAÇÃO. SISTEMA NÃO-CUMULATIVO. LANÇAMENTO CREDOR. INSUMOS. CONCEITO.

O sistema não cumulativo de apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins admite que do valor dos débitos lançados sejam reduzidos os créditos calculados com base nos gastos incorridos na compra de insumos utilizados na fabricação de bens ou execução de serviços.

Ainda que a interpretação do texto normativo imponha o reconhecimento de que o conceito legal de insumo, terminologia empregada nas Leis 10.833/03 e 10637/02, não alcança a totalidade dos gastos necessários à realização do negócio da empresa, haverá de ser reconhecido o direito ao crédito em relação aos gastos na aquisição de bens e serviços diretamente utilizados na prestação dos serviços.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

VALOR DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA. APURAÇÃO. SISTEMA NÃO-CUMULATIVO. LANÇAMENTO CREDOR. INSUMOS. CONCEITO.

O sistema não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep admite que do valor dos débitos lançados sejam reduzidos os créditos calculados com base nos gastos incorridos na compra de insumos utilizados na fabricação de bens ou execução de serviços.

Ainda que a interpretação do texto normativo imponha o reconhecimento de que o conceito legal de insumo, terminologia empregada nas Leis 10.833/03 e 10637/02, não alcança a totalidade dos gastos necessários à realização do negócio da empresa, haverá de ser reconhecido o direito ao crédito em

relação aos gastos na aquisição de bens e serviços diretamente utilizados na prestação dos serviços.

Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso, nos termos do Relatório e Voto que integram o presente julgado.

(assinatura digital)

Luis Marcelo Guerra de Castro – Presidente

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator

EDITADO EM: 06/05/2014

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Nanci Gama, Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, José Fernandes do Nascimento e Adriana Oliveira e Ribeiro.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

Trata-se de Autos de Infração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social-COFINS e da contribuição para o Programa de Integração Social-PIS/PASEP que constituíram o crédito tributário total de R\$ 18.644.846,05, somados o principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 31/01/2013.

No Termo de Constatação Fiscal, após relatar o desenvolvimento da fiscalização, a autoridade fiscal assim contextualiza o lançamento:

Com base nos dispositivos legais supra mencionados, e de posse dos elementos apresentados, iniciamos a análise e efetuamos as devidas glosas dos valores de base de cálculo dos créditos das contribuições sociais PIS e COFINS, abaixo descritos:

B.1. - LINHA 3 DACON - SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO

Dos serviços contratados de Assessoria e Consultoria, contabilizados na conta contábil 451030000, cujos valores foram considerados na linha 3 da DACON, foram analisados contratos e notas fiscais de serviços contratados referente ao mês de janeiro de 2008, constantes no 7º Anexo da resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 02, sendo apurados que tais aquisições de serviços encontram-se devidamente contabilizados e se propagam para todos os meses do ano e questão. Essas despesas, embora podem ser necessárias para as atividades da empresa, não se enquadram no conceito de insumo previsto em lei, visto que não são consumidas diretamente na prestação dos serviços, e nem se conformam a quaisquer das hipóteses de créditos previstas na legislação e, portanto, não há que se falar em desconto de créditos em relação a elas. Ademais, para a admissão de créditos não importa a essencialidade da despesa para as atividades da empresa e, sim, a expressa previsão legal sobre a hipótese, que inexistente nesse caso, eis que nenhum dos incisos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, ou do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, contemplam gastos com os serviços de Assessoria e Consultoria.

Após esse relato, apresenta tabela informando os valores glosados de janeiro a dezembro de 2008 a título de “Serviços de Informática Contratados” referentes a totalidade da conta contábil de código 451030000, denominada “Serviços de Assessoria e Consultoria”, cujo valor total no ano foi de R\$ 46.712.793,12.

B.2. - LINHA 6 DACON - DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA

Dos serviços contratados de Locação de Programas, contabilizados nas contas 441010000 / 441020000 / 441030000, cujos valores foram considerados na linha 6 da DACON, foram analisados contratos firmados e notas fiscais de serviços contratados referente ao mês de janeiro de 2008, constantes no 8º Anexo da resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº02, sendo apurados que tais aquisições de serviços encontram-se devidamente contabilizados e se propagam para todos os meses do ano e questão. No que tange à Locação desses serviços (software), é de se observar que os mesmos se constituem em programas de computador, e, assim, não pode ser enquadrado no conceito de máquinas ou equipamentos, que se refere tão somente a bens corpóreos. Portanto, não há que se cogitar em desconto de crédito neste caso, por não existir previsão legal para tanto (conforme incisos IV, art. 3º, Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003).

Após esse relato, apresenta tabela informando os valores glosados de janeiro a dezembro de 2008 a título de “Locação de Programa Produto” referentes a totalidade das contas contábeis de códigos 441010000 (Locação de Programa Produto e Logiciais), 441020000 (Loc Progr Produto – IBM) e 441030000 (Loc Progr Produto – UNISYS). Cujos valores somados no ano totalizaram R\$ 24.958,016,06.

B.3. - LINHA 13 DACON – OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO

Dos serviços de Manutenção de Programa Produto, contabilizados na conta contábil 442010000, 442020000 e 442030000, cujos valores foram considerados na linha 13 da DACON, foram analisados contratos firmados e notas fiscais de serviços contratados referente ao mês de janeiro de 2008, constantes no 2º Anexo da resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº02, sendo apurados que tais aquisições de serviços encontram-se devidamente contabilizados e se propagam para todos os meses do ano e questão. Entretanto, é de se observar que essas despesas, conforme os contratos e notas fiscais analisados, referem-se a locação de programas, como também manutenção e suporte técnico. Assim, esses valores não podem ser enquadrados no conceito de

neste caso, por não existir previsão legal.
nem tampouco como insumos. Portanto, não há que se cogitar em desconto de crédito
despesas em máquinas ou equipamentos, que se refere tão somente a bens corpóreos.

Após esse relato, apresenta tabela informando os valores glosados de janeiro a dezembro de 2008 a título de “Manutenção de Programa Produto” referentes a totalidade das contas contábeis de códigos 442010000 (Manutenção de Programa Produto), 442020000 (Manutenção de Programa Produto – IBM) e 442030000 (Manutenção de Programa Produto – UNISYS). Cujos valores somados no ano totalizaram R\$ 20.598.454,16.

Por fim, apresenta tabelas com o resumo dos valores lançados.

D – DA BASE DE CÁLCULO PARA O LANÇAMENTO

Foram considerados para efeito de lançamento das infrações os valores de base de cálculo abaixo discriminados:

Mês	Total dos valores em DACON			Total Mensal
	Linha 3 DACON	Linha 6 DACON	Linha 13 DACON	
	Conta 451000000	Conta 441000000	Conta 442000000	
	SERVIÇOS DE INFORMÁTICA CONTRATADOS	LOCAÇÃO DE PROGRAMA PRODUTO	MANUTENÇÃO DE PROGRAMA PRODUTO	
jan/08	1.328.778,37	2.345.143,23	873.510,23	4.547.431,83
fev/08	3.245.906,17	2.902.458,91	1.151.546,12	7.299.911,20
mar/08	4.742.448,74	408.057,47	2.394.059,96	7.544.566,17
abr/08	3.768.441,05	2.227.055,27	1.602.738,39	7.598.234,71
mai/08	4.607.264,83	1.956.569,99	1.644.435,11	8.208.269,93
jun/08	2.787.855,19	2.081.189,02	1.717.726,11	6.586.770,32
jul/08	2.988.293,47	802.677,34	573.572,11	4.364.542,92
ago/08	4.631.358,42	2.166.072,92	5.024.895,28	11.822.326,62
set/08	3.767.863,84	4.238.518,10	1.575.812,46	9.582.194,40
out/08	6.135.442,21	2.519.203,13	1.333.650,79	9.988.296,13
nov/08	2.847.081,23	1.984.606,65	1.248.009,41	6.079.697,29
dez/08	5.862.059,60	1.326.464,03	1.458.498,19	8.647.021,82
Total	46.712.793,12	24.958.016,06	20.598.454,16	92.269.263,34

Mês	Base de Cálculo das Glosas	Glosas PIS/PASEP	Glosas COFINS
jan/08	4.547.431,83	75.032,63	345.604,82
fev/08	7.299.911,20	120.448,53	554.793,25
mar/08	7.544.566,17	124.485,34	573.387,03
abr/08	7.598.234,71	125.370,87	577.465,84
mai/08	8.208.269,93	135.436,45	623.828,51
jun/08	6.586.770,32	108.681,71	500.594,54
jul/08	4.364.542,92	72.014,96	331.705,26
ago/08	11.822.326,62	195.068,39	898.496,82
set/08	9.582.194,40	158.106,21	728.246,77
out/08	9.988.296,13	164.806,89	759.110,51
nov/08	6.079.697,29	100.315,01	462.056,99
dez/08	8.647.021,82	142.675,86	657.173,66
Total	92.269.263,34	1.522.442,85	7.012.464,01

Cientificada, a interessada apresentou Impugnação alegando, em preliminar, cerceamento de defesa, por não ter sido instada a prestar esclarecimentos quanto aos serviços contratados de locação de programas, manutenção de produto e de assessoria e consultoria, objetos da glosa no auto de infração, diretamente tributados sem questionamentos por parte do auditor fiscal, que, “*agindo de maneira controversa e incoerente, não repetiu o procedimento adotado em face dos questionamentos relativos aos serviços de impressão e infraestrutura; em relação a estes, apresentou seu questionamento, dando o direito de defesa ao contribuinte.*”

Quanto ao mérito, afirma que foram glosados créditos de insumos de sua prestação de serviços. E que a questão combatida no auto de infração além da conceituação de insumo é a alegação de “ausência de previsão legal” utilizada pelo auditor fiscal para fundamentar suas glosas.

Afirma a contribuinte:

Do entendimento equivocado, quer quanto ao conceito de insumos e em especial em face das atividades desenvolvidas pela PRODESP, quer quanto a possibilidade de exibição dos respectivos instrumentos contratuais e demais documentos comprobatórios dos pagamentos correspondentes - o que sequer foi questionado ou levantado pelos Srs. Auditores Fiscais por ocasião da realização do procedimento de fiscalização - decorreram os Autos de Infração aplicados, recebidos

(...)

A PRODESP adota, para cálculo do imposto devido relativo às contribuições devidas a título das contribuições devidas pelos tributos PIS/PASEP/COFINS o regime de não cumulatividade; assim aplica rigorosamente as disposições da legislação pertinente, a saber Lei n.º 10637/2002 e Lei n.º 10.833/2003.

Dessa forma, desconta créditos, tanto para as contribuições relativas ao PIS/PASEP como COFINS, calculados com base nos **insumos** utilizados na prestação de seus serviços, despesas com máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica utilizadas nas suas atividades e imprescindíveis à prestação de seus serviços, e, máquinas, equipamentos e bens incorporados ao seu ativo, como por exemplo softwares (sistemas) operacionais necessários à prestação de seus serviços e execução da sua atividade comercial em consonância com seu objeto social, definido no Estatuto Social, artigo 2º, como segue:

Art. 2º - Constitui objeto da companhia: I - a execução, por processos eletromecânicos ou eletrônicos, dos serviços de processamento de dados e tratamento de informações para os órgãos da administração direta e indireta do Estado; II a execução, mediante contrato ou convênio, dos serviços de processamento de dados de interesse da administração pública federal, estadual e municipal ou, ainda, de entidades particulares; III o assessoramento técnico a órgãos da administração pública em geral; IV a prestação de serviços de treinamento na área das tecnologias da informação para qualquer órgão da administração pública e para entidades particulares; V a prestação de serviços de suporte técnico, consultoria e gerenciamento na área das tecnologias da informação para qualquer órgão da administração pública e para entidades particulares; VI - comercialização, para qualquer órgão da administração pública e para entidades particulares, de produtos na área das tecnologias da informação, em decorrência das atividades previstas nos incisos I, II, III, IV e V deste artigo.

(...)

Durante o período de fiscalização e apuração, foram apresentados todos os esclarecimentos e documentação solicitada pelos Srs. Auditores Fiscais, à exceção exatamente daqueles não considerados

como "insumos", conforme mais acima destacado. Da relação de contratos celebrados com fornecedores, relativos a licenciamento e manutenção de programas de computador (software), serviços de apoio e suporte técnico (consultoria - nome genérico), locação e manutenção de programas/produto, não tendo sido impugnados quaisquer valores lançados pelo Contribuinte; ou seja, não houve e não há qualquer impugnação ou contestação **quanto aos valores apurados** pela PRODESP e utilizados para o desconto de créditos relativos às contribuições devidas a título de PIS/PASEP e COFINS.

Não houve e não há qualquer questionamento relativo a valores; estes foram corretamente calculados e apurados. O que questionam os Srs. Auditores Fiscais é a utilização destes valores como créditos utilizados pelo Contribuinte para cálculo das contribuições devidas a título de insumos utilizados na prestação de seus serviços pelo Contribuinte.

E tanto assim é que questionando inicialmente os valores utilizados para crédito relativos à prestação de serviços de infraestrutura e de impressão, objeto do Termo de Intimação Fiscal n.º 03, mediante os esclarecimentos e apresentação dos respectivos contratos celebrados com os fornecedores respectivos, a utilização destes valores como créditos para o cálculo das contribuições devidas a título de PIS/PASEP e COFISN, foi plenamente aceita e, em nada difere das demais que foram glosadas pelos Srs. Auditores, como a seguir se demonstra, conforme documentos apensados ao presente processo correspondente da Receita Federal.

A contribuinte, então, explica quais são os serviços por ela tomados que considera insumos para sua prestação de serviços.

Ora, necessário que se faça uma breve mas oportuna definição, necessária para o correto entendimento e aplicação do conceito do termo/expressão "INSUMO", como corretamente procede o Contribuinte PRODESP:

- **Análise e desenvolvimento de sistemas:** o desenvolvimento de um sistema é um processo complexo, que se inicia na determinação das necessidades do cliente ou do mercado potencial, passa por um processo de análise e finalmente resulta num conjunto de instruções. E no início do desenvolvimento que são definidas as funcionalidades, campo de aplicação, etc., etapa essa que é seguida do planejamento na criação e o aperfeiçoamento (desenho de fluxogramas e diagramas que vão compor a solução).
- **Programação:** atividade exercida durante a fase de desenvolvimento da obra, que consiste em escrever as linhas de código (instruções) para que o software realize as funções esperadas.
- **Processamento de dados e congêneres:** os serviços consistem, em síntese, na entrada de dados, por migração ou digitação,

seu processamento por máquinas de tratamento da informação (computador) e a entrega/disponibilização do resultado desse processamento ao contratante do serviço; elaboração de programas de computadores, inclusive de logos eletrônicos: resultado da ordenação e encadeamento do trabalho de "programação" de diversos programadores (em alguns casos, apenas um profissional), resultando numa solução de software (programa de computador).

- **Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação:** consiste na outorga de autorização de uso (licenciamento) de um programa de computador pronto para uso (ainda que em alguns casos exija instalação ou parametrização particular) Os serviços consistentes em "up-grades", novos releases, atualizações e novas versões, enquadram-se como extensão do licenciamento de uso.
- **Assessoria e consultoria em informática:** serviços complementares com objetivo de auxiliar um usuário na definição de utilização de um sistema informático, definição do hardware, redes, sistemas de comunicação, etc.,

As definições acima não esgotam a matéria mas têm a finalidade de simplificar e ajudar no entendimento e procedimento adotado pela PRODESP, Contribuinte, na utilização dos créditos relativos às contribuições relativas ao PIS/PASEP e COFINS na apuração do imposto devido sobre suas atividades.

A contribuinte cita jurisprudência administrativa e judicial para sustentar seus entendimentos a respeito da possibilidade de apuração de crédito sobre os insumos considerados e informa que anexa à impugnação, a título de exemplo, contratos firmados com alguns de seus fornecedores (Unisys Brasil Ltda e Borland Latin América), e alguns de seus clientes (Detran-SP, Procuradoria Geral do Estado de SP, Secretaria da Fazenda do Estado de SP – Depto de Despesas de Pessoal).

Na defesa de seus argumentos, completa suas informações com a seguinte observação.

OBSERVAÇÃO IMPORTANTE: Equipamentos "mainframes", como aqueles utilizados no ambiente computacional da PRODESP, Contribuinte ora Impugnante, ou seja, os computadores de grande porte, responsáveis pelos serviços desenvolvidos, prestados, armazenados e pelo processamento de informações de seus clientes precisam necessariamente, inquestionavelmente, de programas operacionais que os façam funcionar; este raciocínio é por demais simples! Ao se comprar um simples "note-book", se adquire também e se paga por isso, o sistema operacional que o fará funcionar.

O conceito é o mesmo para os "mainframes"; estes programas operacionais, dos mais diversos, constituem-se em insumos absolutamente indispensáveis, onerosos, que são utilizados no processamento da máquina, cujos custos são devidamente alocados nos contratos de prestação de serviços celebrados com seus clientes. **Assim é impossível dissociar o hardware do software.**

Correto assim o procedimento da PRODESP, Contribuinte ora Impugnante na utilização destes custos (softwares operacionais) a título de créditos na apuração do imposto a pagar em relação às contribuições relativas ao PIS/PASEP e COFINS.

E mais:

Os clientes contratam a Prodesp para a concepção de uma "solução tecnológica" que atenda a demanda para a situação apresentada, o que, por sua vez demanda um conjunto de ações que visam na sua essência organizar e agilizar o atendimento ao cidadão paulista

Por ser especializada nos órgãos da administração pública do Estado de São Paulo, a Prodesp, Contribuinte ora Impugnante, conhece as regras de negócios de seus clientes em toda a sua alta complexidade.

Dessa forma, a busca por uma "solução baseada em tecnologia da informação e comunicação - TIC" envolve uma série de atividades desde a "arquitetura" desta solução, ou seja, a definição dos elementos pertinentes passando pela escolha dos equipamentos mais adequados e suas ferramentas específicas (em regra, softwares/ programa-produto), serviços de infraestrutura elétrica, lógica e digital, até a implementação, treinamento e manutenção da solução tecnológica concebida.

Resaltamos que o elenco de contratos aqui anexados não é taxativo e nem de longe reflete a quantidade, a gama, a variedade de insumos adquiridos de seus fornecedores e que compõem os custos incorridos na prestação de serviços aos seus clientes como também nem de longe reflete a quantidade, a gama, a variedade de serviços prestados pela PRODESP aos entes da administração pública do Estado, que compõem o rol de seus clientes.

(...)

À vista de todo exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a PRODESP, Contribuinte ora Impugnante, seja acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

Não Cumulatividade. Créditos. Insumos. Requisitos

Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

Não Cumulatividade. Créditos. Insumos. Requisitos

Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

Uma vez que tenha exonerado crédito tributário em valor superior ao limite de alçada, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento recorre de ofício da decisão tomada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso Voluntário.

A questão não é nova, refere-se ao entendimento do que deve ser classificado como insumo, na acepção da palavra empregada pelo legislador na regulamentação do Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

A Secretaria da Receita Federal, com ninguém desconhece, baixou Atos Normativos interpretando de forma notadamente restritiva o termo encontrado nas Leis que especificam os critérios de apuração das Contribuições, *ex vi* Instruções Normativas n.º 247/02, com alteração introduzida pela IN 358/03, e 404/04.

De seu turno, os contribuintes, com muita frequência, defendem critério fundamentado em pressupostos situados em posição diametralmente oposta à escolhida pelo Fisco, segundo o qual *todas as despesas necessárias à consecução do objeto social da empresa* enquadram-se no conceito de insumo.

É entendimento majoritário na jurisprudência que vem se formando em segunda instância administrativa de julgamento, que o conceito de insumo, no Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições, situa-se em posição intermediária, nem tão restrito quanto a determinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nem tão amplo quanto defendem os contribuintes.

Tem sido admitido o lançamento credor calculado com base nos gastos incorridos pela empresa desde que tratem-se de materiais ou serviços aplicados na produção de bens ou prestação de serviços ou a eles diretamente vinculados, mesmo que, ao contrário de como pretendem limitar os Atos Normativos supra citados, não sofram, como se exige na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados para as empresas produtoras de bens, alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Noutra vertice, não têm sido aceitas as despesas associadas à manutenção da atividade empresarial como um todo, sem qualquer vínculo especial com o processo produtivo propriamente dito ou com a prestação de serviços.

De fato, salvo melhor juízo, não vejo razão para que conceito de insumo seja determinado pelos mesmos critérios utilizados na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados, premissa por detrás das normas editadas pela Receita Federal do Brasil; tanto quanto não vejo respaldo legal para inclusão de tudo o quanto admite a legislação do Imposto de Renda, como frequentemente defendem os contribuintes. Esse balizamento, diga-se, está respaldado, de um lado, nas particularidades do método de apuração das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins e, de outro, na interpretação das disposições legais que autorizam a apropriação do crédito.

A legislação que introduziu o Sistema Não-Cumulativo de apuração das Contribuições define sua base de cálculo como sendo o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Feitas as exclusões expressamente relacionadas no texto legal, tudo o mais deve ser incluído na base imponible.

Levando-se em conta que a não-cumulatividade tributária traz em si a ideia de que a incidência não ocorra ao longo das diversas etapas de um determinado processo sem que o contribuinte possa reduzir de seu encargo aquilo do que foi onerado no momento anterior, ainda que considerássemos todas as particularidades e atipicidades do modelo instituído para as Contribuições de que aqui falamos, o fato é que terminaríamos por concluir que, a um débito tributário calculado sobre o total das receitas, haveria de fazer frente um crédito calculado sobre o total das despesas. Contudo, ainda que uma interpretação teleológica

pareça conduzir de maneira insofismável nessa direção, o fato é que a mecânica de apuração das Contribuições não foi dessa forma definida em Lei.

Tal como consta no texto legal, o direito ao crédito, em definição genérica, admite apenas que se considerem as despesas com *bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*, jamais referindo-se à integralidade dos gastos da pessoa jurídica. Prova disso é que os gastos que não se incluem nesse conceito e dão direito ao crédito são listados um a um nos itens seguintes, de forma exaustiva.

Outrossim, fosse admitida a tese de que insumo, terminologia derivada da expressão *input*, denota conceito amplo, abrangendo todos os gastos destinados à obtenção do resultado empresarial, nos depararíamos com uma flagrante distorção promovida pelo legislador ordinário no amplo reconhecimento ao direito de crédito para o setor industrial ou prestador de serviços, em detrimento ao setor comercial, para o qual o direito teria ficado restrito apenas aos gastos com bens adquiridos para revenda.

É claro que essa interpretação não pode prevalecer.

Insumo, tal como definido e para os fins a que se propõe o inciso II do artigo 3º, são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no caso das empresas comerciais, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio.

No comércio, sendo ele a venda dos bens no mesmo estado em que foram comprados, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente empregado na produção do produto igualmente destinado à venda, valendo a mesma lógica para o setor de serviços. É desta forma que os créditos admitidos na indústria e na prestação de serviços haverão de observar o mesmo nível de restrição determinado para o créditos admitidos no comércio.

Estabelecidas as premissas que devem ser observadas, vê-se que, no caso concreto, tal como se extrai do Termo de Verificação Fiscal, as razões para glosa dos créditos lançados na contabilidade da empresa foram as seguintes.

Os serviços de Assessoria e Consultoria, conta 451030000, (B.1.) foram rejeitados porque, nas palavras da Fiscalização Federal, “*essas despesas, embora podem ser necessárias para as atividades da empresa, não se enquadram no conceito de insumo previsto em lei, visto que não são consumidas diretamente na prestação de serviços*”, assim como não se conformam a nenhuma outra hipótese de crédito prevista na legislação.

Os serviços de Locação de Programas (software), contas 441010000/441020000/44103000, (B.2.) não foram aceitos por “*que os mesmos se constituem em programas de computador, e assim, não pode ser enquadrado no conceito de máquinas ou equipamentos, que refere tão somente a bens corpóreos*”.

Já os serviços de Manutenção de Programa Produto, contas 442010000/442020000/442030000, (B.3.) foram glosados por se referirem “*a locação de programas, como também manutenção e suporte técnico*”. Por esse motivo, a Fiscalização Federal entendeu que “*esses valores não podem ser enquadrados no conceito de despesas em máquinas ou equipamentos, que se refere tão somente a bens corpóreos, nem tampouco como insumos*”.

Diga-se, desde logo, o fato de o objeto do gasto não estar enquadrado no conceito de despesas em máquinas e equipamentos, bens corpóreos, citados nos dois últimos itens como razão da glosa, não tem, de maneira alguma, qualquer efeito no enquadramento do gasto como sendo ou não um insumo aplicado na prestação do serviço. Com efeito, não vejo tal restrição no texto legal. Observe-se,

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (grifos meus)

Já no que se refere aos serviços de Assessoria e Consultoria, conta 451030000, (B.1.), embora a Fiscalização Federal os tenha glosado por considerá-los não aplicados diretamente na prestação do serviço correspondente, *data máxima vênia*, deixou de envidar esforços em demonstrar tal assertiva.

Já o i. Julgador de piso, ao analisar a questão, faz criteriosas observações sobre o assunto, contraditando as conclusões dos Auditores-Fiscais autuantes.

Veja-se como descreve suas observações acerca dos contratos firmados pela autuada com os clientes Detran-SP, Procuradoria Geral do Estado de SP, Secretaria da Fazenda do Estado de SP – Depto de Despesas de Pessoal, frente aos gastos glosados.

Nota-se em qualquer destas especificações de serviço, que seria impossível sua prestação sem a utilização direta de programas ou softwares específicos a cada equipamento utilizado e a cada tarefa contratada.

(...)

Note que não se trata de softwares para equipamentos utilizados na administração dos negócios ou nas atividades meio da contribuinte, mas sim na própria execução dos serviços.

O cliente, quando contrata a prestação de serviço da Prodesp contrata o uso do equipamento, do software que o faz funcionar, dos programas desenvolvidos especificamente para o cliente e a manutenção de tudo isso. Tudo isso é posto à disposição do cliente enquanto existe o contrato da prestação de serviço.

Assim como os equipamentos utilizados, os softwares ou programas que lhes fazem funcionar são ferramentas mais que diretas na prestação de serviços da contribuinte, e, tratando-se de programas locados, não pertencentes ao seu ativo fixo, enquadram-se no conceito de insumos, pois diretamente aplicados na prestação de serviço.

(...)

Por analogia, se há a locação destes softwares e de suas licenças para locação a terceiros, ou para fazer funcionar equipamentos utilizados diretamente na produção

de bens ou aplicados na prestação de serviços, tais softwares são insumos tanto quanto os gastos com aqueles equipamentos locados, e, portanto, passíveis de apuração de créditos da não-cumulatividade.

(...)

Os gastos com manutenção dos softwares aplicados diretamente na prestação de serviços, portanto, também se incluem no conceito de insumo.

Também foram glosados no auto de infração os valores referentes à conta contábil de código 451030000, e nome “Serviços de Assessoria e Consultoria”, que foram informados pela contribuinte, entre outros valores, na linha 3 do Dacon.

Analisando os registros dessa conta no Livro Razão da contribuinte, fls. 774/779, assim como as notas fiscais e contratos que lhes dão suporte, fls. 791/848, 316/386, 447/516, 869/893, 957/1025, vimos, que independente de sua denominação, trata-se de serviços de apoio e suporte técnico especializado na área de TI, tomados junto a pessoas jurídicas domiciliados no país, para desenvolvimento de aplicativos, administração de ambientes de redes, suporte na utilização dos equipamentos e programas aplicados não na administração, mas na prestação de serviços da PRODESP. Muitas vezes, o contrato com o fornecedor está amarrado a uma prestação de serviço específica contratada de um cliente junto à PRODESP. Isso pode ser comprovado por várias notas fiscais anexadas aos autos, que trazem especificado para o projeto de qual cliente ou serviço prestado pela Prodesp o suporte técnico está sendo contratado, vide fls. 801/815, 819, 821.

Se não pela falta de comprovação das acusações veiculadas no Auto de Infração, então pela consistente fundamentação da Decisão de piso recorrida de ofício, VOTO por negar provimento ao Recurso de Ofício interposto pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Sala de Sessões, 22 de outubro de 2013.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator