



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

Processo nº 11065.720100/2012-60
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3201-002.505 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2017
Matéria PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS
Recorrentes GETNET TECNOLOGIA EM CAPTURA E PROCESSAMENTO DE
INFORMAÇÃO LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 28/02/2008

NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA.
INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE PERÍCIA.

Não nulidade, por cerceamento do direito de defesa, por indeferimento de pedido de perícia técnica, quando a questão de fundo versa sobre matéria de direito

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. CRITÉRIO DE DETERMINAÇÃO DE CUSTOS INDIRETOS. REDE TELEMÁTICA. PROPORCIONALIZAÇÃO.

É legítimo o critério de determinação dos custos, na utilização da rede telemática, dos serviços vendidos (operações *on line*), atividades e depreciação, com base nos controles do próprio contribuinte, que segregam as operações de mera revenda (operações *off line*), que não dão direito a crédito, no regime não-cumulativo.

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS.

Só existe previsão legal para a apropriação de créditos sobre bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos negar provimento ao recurso de ofício e por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Cássio Schappo, que dava provimento ao recurso. Acompanhou o julgamento, pela Recorrente, o Advogado César Pereira de Souza, OAB nº 36993/RS.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira – Presidente

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo- Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Jose Luiz Feistauer de Oliveira, Mercia Helena Trajano Damorim, Cassio Schappo, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario.

Relatório

Refere-se o presente processo a auto de infração para a cobrança de PIS e COFINS.

Trata-se de impugnação contra autos de infração lavrados durante ação iscal que verificou a legitimidade dos créditos referentes à apuração das Contribuições para ao PIS e a Cofins não cumulativos, relativamente ao período compreendido entre Janeiro de 2007 e Fevereiro de 2008, conforme descrições dos fatos, relatório de ação fiscal e tabelas demonstrativas que integram os respectivos lançamentos.

Conforme descreve o Relatório de Ação Fiscal, o contribuinte aufera receitas de serviços relacionados à captura de transações para algumas bandeiras de cartão de crédito/débito/alimentação, bem como na comercialização de créditos eletrônicos pré-pagos de telefonia celular, a qual é efetuada em duas modalidades, chamadas: on line e off line. Sua principal receita operacional é decorrente desta última modalidade de comercialização de créditos eletrônicos pré-pagos de telefonia celular (off line).

Neste tipo de operação denominada off line, os créditos de telefonia celular pré-paga são primeiramente adquiridos das operadoras pelo contribuinte que, posteriormente, revende esses créditos nos estabelecimentos credenciados (farmácias, mercados, postos de gasolina, etc.). Os credenciados, por sua vez, revendem os créditos ao usuário final do celular, tratando-se,

assim, de uma seqüência de operações comerciais de compra e venda.

Apenas no caso das transações denominadas on line, o contribuinte opera efetivamente como um prestador de serviço das operadoras de telefonia, utilizando a sua estrutura de

comunicação para repassar à operadora de telefonia os dados do usuário final que está efetuando a compra em um estabelecimento credenciado. Entretanto, o relatório destaca que o contribuinte informou que, a partir de janeiro de 2007, as vendas na modalidade on line de todas as operadoras, exceto a Vivo, passaram a ser operacionalizadas de forma idêntica à modalidade off line. Ou seja, passaram a ser uma operação comercial, em que a fiscalizada adquire as recargas, contabiliza em seu custo/estoque, se credita dos respectivos créditos de PIS/Cofins não cumulativos e às revende.

Para possibilitar todas essas transações, o contribuinte desenvolveu uma rede lógica, que denominou Rede Getnet, constituída por servidores (computadores) que centralizam os dados e operações interligados aos estabelecimentos credenciados por links dedicados (conexão via internet) ou linha telefônica. Nos estabelecimentos credenciados, o contribuinte também instala um POS (Point of Sale), que é o equipamento que permite a recarga de celular, a captura e autorização de operações com cartão de crédito/débito/alimentação.

O relatório fiscal explica que o pagamento de uma transmissão de dados relativa à revenda de recarga de telefonia celular deve ser considerado como um serviço aplicado no comércio. Contudo, ressalta que a fatura da prestadora de serviços não discrimina os serviços de transmissão de dados relativos à exclusiva prestação de serviços das operações de comercialização. Assim, a fiscalizada apropria-se de créditos integralmente em relação a esses dispêndios.

Conforme exaustivamente procurou demonstrar o relatório fiscal, a legislação de regência das contribuições PIS e COFINS, basicamente, Art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não prevê o aproveitamento da totalidade dos créditos calculados em relação às seguintes rubricas:

Desenvolvimento e Manutenção da Rede Getnet;

Serviços de intermediação na revenda de recargas de celular;

Depreciação dos Bens do Imobilizado.

Desta forma, conclui que é indevida a apuração de créditos sobre a parcela das rubricas acima que corresponderem à operações de comercialização, modalidade off line ou assim operacionalizadas (com todas as operadoras, exceto a Vivo, a partir de janeiro de 2007).

Entretanto, na falta de um critério legal de rateio diverso do contábil para as situações em que se verifica que o mesmo serviço e/ou o mesmo bem do imobilizado é utilizado tanto para a execução de operações que configurem a prestação de serviços quanto para operações que configurem comércio, foi adotado um critério contábil que aproprie parcela dos custos comuns à cada uma das atividades.

Neste sentido, a fiscalização deduziu que o método mais apropriado, do ponto de vista técnico, para se avaliar a proporção de uso da chamada Rede Getnet com operações de revenda e de prestação de serviço, é pelo confronto do número de operações realizadas em cada modalidade (operações de revenda x prestação de serviços) para que se possa determinar o custo efetivo de cada operação, em determinado mês, nas duas modalidades. No relatório foram elaboradas tabelas demonstrativas com a quantificação de operações realizadas nas modalidades off line/comercial e on line/serviços para determinar os créditos da não-cumulatividade passíveis de aproveitamento.

Conforme dispõe o relatório, a depreciação (ou, opcionalmente, os créditos acelerados sobre bens do imobilizado) relativa a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado, bem como as despesas com o desenvolvimento e manutenção da Rede Getnet e com os serviços de intermediação na revenda de recargas de celular, ensejarão a apropriação de créditos da não-cumulatividade exclusivamente nas hipóteses de serem utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Ou seja, estes mesmos dispêndios, quando relacionados com a comercialização de mercadorias, que é a atividade desenvolvida pela fiscalizada quando efetua a revenda de créditos de telefonia na modalidade off line (ou on line, nas hipóteses em que configura operação comercial), não darão direito à apropriação dos créditos em comento.

Foi também apontado que o interessado apropriou-se indevidamente de créditos da não-cumulatividade sobre a totalidade da depreciação de móveis e utensílios por não se tratar de bens intrinsecamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Ressalte-se, entretanto, que a Fiscalização concedeu o crédito de depreciação de todos os demais itens vinculados à atividade de prestação de serviços, conforme já referido anteriormente. A depreciação sobre edificações e benfeitorias em imóveis dá direito a crédito desde que esses sejam utilizados nas atividades da empresa. Já a depreciação relativa a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado ensejará a apropriação de créditos da não-cumulatividade exclusivamente nas hipóteses de serem utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Aponta, ainda, o relatório, que na relação das rubricas contábeis que integraram os valores informados pelo contribuinte, constam as contas indicativas de dispêndios com combustível e combustível em viagens. Tais despesas, por não se constituírem em insumos diretamente utilizados na prestação do serviço de captura e transmissão de dados que constitui a atividade da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apropriação de créditos da não cumulatividade.

Por último, foram também apontadas irregularidades que se referem à utilização de créditos das contribuições que o contribuinte reconheceu ter incluído em duplicidade ou terem sido posteriormente estornados, bem como os créditos

apropriados sobre aquisições não comprovadas por notas fiscais ou pagamentos com beneficiário identificado.

O contribuinte apresentou, ao longo do período fiscalizado, saldos credores das contribuições fiscalizadas, que foram transferidos para os períodos de apuração subseqüentes. No procedimento fiscal, foi efetuada a reconstituição da escrita com base nos valores apurados pelo contribuinte e nas glosas dos créditos aqui relatadas para apurar os novos saldos de créditos da não-cumulatividade ao final de cada período fiscalizado ou, eventualmente, o saldo devedor a ser exigido no presente lançamento. Na quantificação dos saldos de créditos, foi considerado como saldo inicial de créditos em janeiro de 2007, o saldo final de dezembro de 2006 apurado pela Fiscalização em procedimento anterior, relativamente ao PIS e à Cofins.

O interessado discorda da autuação, apresentando tempestivamente sua impugnação, onde busca sustentar a legitimidade de seu direito à totalidade dos créditos de PIS e Cofins glosados que deram origem ao lançamento, decorrentes dos insumos utilizados na constituição e manutenção da sua Rede GetNet, alegando a inexistência de norma legal que o obrigue utilizar qualquer critério de proporcionalidade. Informa, também, que juntou à sua impugnação novos documentos que comprovariam a aquisição de recargas que foram glosadas pela autoridade fiscal.

Inicia sua argumentação com uma descrição das atividades desenvolvidas pela empresa, que até meados de 2006 consistiam, basicamente, na prestação de serviços de captura, transmissão e processamento de dados para diversas administradoras de meios de pagamento eletrônicos.

Esclarece que durante o exercício 2006, a empresa passou a utilizar a rede GetNet para prestar serviços de comercialização, distribuição e intermediação de créditos pré-pagos de telefonia celular. Ressalta que a existência das duas modalidades (prestação de serviços e revenda) teria origem no tratamento comercial que cada operadora de telefonia aplicava ao seu próprio negócio. Assim, havia operadoras que contratavam o interessado para fazer a distribuição da recarga mediante uma remuneração (comissão); outras optavam por vender a recarga, deixando para a GetNet a responsabilidade pela posterior revenda.

Em síntese, explica que a diferença essencial existente entre a modalidade on line (prestação de serviços) e off line (revenda da recarga) consiste na forma pela qual a ativação do crédito é feita no aparelho celular do usuário: na modalidade on line, ela é feita em tempo real, assim que a operação é concluída; na off line, ela ocorre somente após o usuário inserir o PIN e o transmitir para a operadora.

Afirma que a captura, a transmissão e o processamento de dados aplicados tanto na modalidade de recarga on line quanto na off line seriam igualmente utilizados na prestação de serviços

voltada para as administradoras de meios de pagamento eletrônico. Desta forma, entende ter sido autuado justamente em razão da Rede GetNet ser utilizada tanto para a prestação de serviços (para as administradoras e as operadoras de telefonia que trabalham na modalidade on line) como para a compra e venda de recargas (para as operadoras que trabalham na modalidade off line).

Neste ponto, contesta o entendimento da fiscalização, de que os créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS não cumulativas, gerados do custeio e desenvolvimento da Rede GetNet, somente poderiam ser utilizados na proporção do número de transações realizadas como prestação de serviços, sendo indevidos tais créditos no valor correspondente à proporção do número de transações realizadas sob a forma de compra e venda. Entende que inexistente fundamento legal que o obrigue a apropriar seus créditos das contribuições apenas na proporção do número de transações realizadas sob a forma de prestação de serviços, bem como também inexistente dispositivo que o proíba de se apropriar de tais créditos na sua integralidade.

Prossegue, esclarecendo que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS fora erigida em nosso ordenamento por meio das Leis 10.637/02 e 10.833/03, para ressaltar que segundo o disposto nestas referidas Leis, somente haveria imposição legal de rateio na apropriação de créditos das contribuições não-cumulativas, na hipótese em que uma mesma empresa esteja submetida concomitantemente aos dois sistemas de apuração das exações (cumulativo e não-cumulativo).

Ressalta que por estar sujeito exclusivamente ao regime não-cumulativo para a apuração das contribuições em tela, estaria afastada qualquer hipótese de incidência de rateio. Assim, quando o crédito for admitido, o deveria ser integralmente, já que não haveria qualquer limitação legal que imponha restrições ao limite de crédito a ser adjudicado.

Conclui, então, que não existiria respaldo em lei para limitar as despesas de depreciação e os custos decorrentes dos serviços aplicados na prestação de serviços, uma vez que ambos são submetidos à incidência não-cumulativa das contribuições. Ressalta que o rateio proporcional aplicado pela fiscalização deve ser afastado, pois conforme afirma o próprio relatório, a legislação não teria previsto um critério de rateio diverso do contábil. Desta forma, argumenta que o procedimento fiscal violaria o princípio da estrita legalidade.

Novamente, sustenta que todo o gasto suportado com o desenvolvimento e a manutenção da rede Getnet, seja no que tange aos serviços, seja quanto às máquinas e equipamentos utilizados, seriam indispensáveis para a própria existência da rede de telecomunicações da empresa e, por consequência, para a prestação dos serviços aos quais o impugnante se propõe a realizar.

Assim, existindo ou não atividade de revenda de recargas de celulares, todos os gastos, nos valores e condições contratados pela empresa, teriam ocorrido. Tais gastos seriam necessários,

indivisíveis e imprescindíveis para a prestação dos serviços, independentemente de também permitirem o desenvolvimento de outras atividades negociais (como é o caso da revenda de recarga de celulares). Argumenta que a glosa destes custos acarretaria em violação ao princípio constitucional da isonomia, em relação a seus concorrentes que por atuarem exclusivamente no segmento de prestação de serviços poderiam reconhecer os créditos integralmente.

Aponta, ainda, que a glosa sobre saldos credores estaria "sub judice" pois possuiria contra si o auto de infração lavrado em julho de 2011, objeto do processo administrativo nº 11065.722979/201101, no qual inclusive foi intimado a retificar os Dacon posteriores. Portanto, somente com o desfecho do processo 11065.722979/201101 poderia ser dada uma solução à presente lide. Haveria flagrante relação de prejudicialidade entre as demandas, o que importaria em aguardar o julgamento da impugnação administrativa daquele processo. Assim, requer seja desconsiderada a reconstituição da escrita procedida pela fiscalização.

Conforme anteriormente relatado, o impugnante também informou que teriam sido localizados novos comprovantes que demonstrariam o pagamento de várias compras não analisadas no procedimento fiscal ou que tenham sido glosadas por falta de comprovação, sendo necessária a análise e consideração de tais documentos que juntou ao processo em vários anexos da impugnação, abrangendo as fls. 955 a 2812, anexando ainda um laudo elaborado por empresa de consultoria tributária, fls 2813 a 2921, o qual teria examinado a validade destes documentos.

Requer, também, a realização de perícia técnica nos documentos juntados, elabora quesitos e nomeia perito. Alerta que o indeferimento da realização da perícia ou da baixa dos autos em diligência cercearia o seu direito de ampla defesa.

Encerra, com o pedido para que seja julgada procedente sua impugnação, com a anulação integral do auto de infração e das imposições de multa de PIS e COFINS.

Outrossim, requer seja determinada a baixa dos autos em diligência, para que a autoridade fiscal autuante manifeste-se sobre os documentos ora apresentados. Também pede pela realização de prova pericial sobre suas operações, em especial no que tange à juntada dos novos documentos, bem como sobre a indivisibilidade dos seus custos com o desenvolvimento e manutenção da Rede GetNet para a prestação dos serviços de captura e transmissão de dados.

Protesta pela juntada posterior de documentos, especialmente laudo técnico sobre a aquisição das recargas de celular, bem como apresentação de outras alegações e documentos, que eventualmente demonstrem-se necessários.

Em razão da juntada de novos documentos pelo impugnante, o presente processo foi remetido em diligência à DRF

jurisdicionante, nos termos do Art. 18 (com redação dada pela Lei 8.748/93) e do Art. 29 do decreto 70.235/1972, para que a autoridade fiscal autuante procedesse uma análise envolvendo nova demonstração e composição do presente lançamento, devendo ser examinados os novos documentos anexados, conforme acima exposto e, se for o caso, apresentadas considerações quanto aos quesitos elaborados pela empresa em seu pedido de perícia técnica.

Em resposta ao pedido acima, a repartição de origem encaminhou relatório de diligência fiscal, onde tece diversas considerações sobre as irregularidades encontradas ao longo do procedimento fiscal. Finalmente, aponta que após a correção dos valores das irregularidades nos meses em que o contribuinte apresentou novos comprovantes, houve alterações dos valores que deveriam ser objeto do lançamento de ofício:

no meses de Abril e Maio de 2007 não haveria lançamento;

no mês de Dezembro de 2007 o lançamento seria em valor inferior ao efetivamente lançado;

nos meses de Julho de 2007 e Fevereiro de 2008 o lançamento permaneceria inalterado.

Contudo, alerta que nos meses de Junho de 2007 e Janeiro de 2008 foi verificado que o valor devido seria superior ao efetivamente lançado e desta forma procedeu à lavratura de Auto de Infração Complementar, formalizado no processo administrativo nº11065.722653/201257.

Sobre os comentários acerca dos questionamentos formulados no pedido de perícia do impugnante, informa que o relatório encaminhado na resposta à diligência esclareceria plenamente aos três primeiros quesitos. Quanto aos demais quesitos, considerados inócuos, uma vez que os entendimentos do impugnante e da fiscalização são coincidentes no sentido de concordar com a alegação de que todas as operações da empresa são realizadas por meio da rede GetNet.

Após cientificado da resposta da diligência, o interessado não mais se manifestou e retornaram os autos para julgamento.

assim ementada: A Delegacia de Julgamento julgou improcedente a impugnação, em decisão

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 28/02/2008

CREDITAMENTO. NÃO-CUMULATIVIDADE.

Só existe previsão legal para a apropriação de créditos sobre bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

TAXA SELIC.

Cobram-se juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) por expressa previsão legal.

SOLICITAÇÃO DE PERÍCIA. Deve ser indeferida a solicitação de perícia que, na essência, é desnecessária ao deslinde da questão.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 28/02/2008

CREDITAMENTO. NÃO-CUMULATIVIDADE.

Só existe previsão legal para a apropriação de créditos sobre bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

TAXA SELIC.

Cobram-se juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) por expressa previsão legal.

SOLICITAÇÃO DE PERÍCIA.

Deve ser indeferida a solicitação de perícia que, na essência, é desnecessária ao deslinde da questão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Sobre o cerne da controvérsia, na decisão recorrida, afirmou-se, em síntese, que correto teria sido o procedimento da fiscalização, pois ao contrário do que argumenta a recorrente, não teria ocorrido um simples rateio direto dos créditos apurados no regime da não-cumulatividade, porém, a especificação dos custos envolvidos em cada uma das operações do interessado, possibilitada pela natureza das atividades, totalmente informatizada, o que permitiu apurar com precisão a quantidade de operações efetuadas mês a mês, bem como foi possível discriminar quais operações se referiam à simples revenda de recargas de celular e quais se trataram, efetivamente, de prestações de serviço.

Em sede de recurso voluntário, reiteraram-se os argumentos de impugnação, argumentando-se, ademais, a nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa, pela denegação de perícia técnica

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Relatora

O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

O cerne da controvérsia dos autos diz respeito à glosa de créditos de PIS e Cofins, sob regime não-cumulativo, em face da prescrição do art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, confere direito ao contribuinte de apropriar créditos sobre *“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”*.

A maior parte das transações realizadas pela Recorrente são comerciais, tratando-se de revendas de recargas de celular, isto é, como ricamente descrito no relatório da ação fiscal e da decisão recorrida, ou seja, sua principal receita operacional é decorrente da comercialização de créditos eletrônicos pré-pagos de telefonia celular (*off line*).

Outra parcela de suas operações, refere-se a prestação de serviços (transações *on line*), que são aquelas que estariam dentro do escopo do art.3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, conferindo direito a crédito, para os insumos atrelados à prestação.

Observe-se que sobre a parcela das operações que correspondem à prestação de serviços e a operações comerciais, não há controvérsias nos autos, pois além do próprio sistema informatizado da recorrente permitir tal segregação, durante o procedimento de fiscalização, entregou planilhas que especificavam detalhadamente suas transações.

O argumento de defesa é no sentido de que a sua rede telemática é integralmente utilizada para a prestação de serviços, independentemente de operações comerciais, de forma que se suas operações somente se restringissem à prestação de serviços, teria os mesmíssimos custos relativos a informática.

Sobre esse ponto, da mesma forma, não há controvérsias, pois a fiscalização, precisamente por reconhecer que essa peculiaridade do caso concreto, procedeu ao lançamento de ofício por metodologia que levou em conta a proporcionalização dos créditos em função do tipo de operação realizada.

Por conseguinte, as questões fáticas do caso concreto não ensejam dúvidas, aptas a demandar a elaboração de laudo técnico, sendo que laudos tais como o juntado no processo, que versem sobre a interpretação da legislação tributária, não cumprem a função almejada para efeitos de contencioso administrativo fiscal federal.

Nesse contexto, é improcedente a alegação de nulidade por cerceamento de direito de defesa.

Ademais, afirma-se que não haveria permissivo legal para que houvesse a proporcionalização de seus custos em razão de operações de revenda e de prestações de serviços, pois esse tipo de metodologia de cálculo deveria estar expressamente previsto em lei, dando como exemplo o caso de contribuintes sujeitos ao regime cumulativo e não-cumulativo das contribuições sociais.

Em vista da argumentação posta, genericamente nesses termos, sem maiores especificações, ao se analisar o relatório da fiscalização que acompanhou o auto de infração, tem-se que as glosas foram distribuídas em diversos itens, quais sejam:

- **Dispêndios com desenvolvimento e manutenção da Rede Getnet;**
- **Serviços de intermediação na revenda de recargas de celular;**

- Créditos sobre bens do imobilizado;

Sobre os dispêndios com desenvolvimento e manutenção da Rede Getnet, conforme tabela da informação fiscal, incluem-se dispêndios diversos com desenvolvimento e manutenção, que vão desde gastos com serviços postais, com manutenção de *software*, comissão sobre recarga, dentre outros, que, em princípio, poderiam ser vinculados a operações comerciais e a prestações de serviços, considerando-se que os próprios sistemas da recorrente, conforme pontuado na decisão recorrida, segregam essas operações, tanto que é de sua própria lavra, as tabelas com os dados correlatos.

Se é possível a segregação das respectivas receitas, é coerente que sejam segregados os custos, até mesmo porque no regime não-cumulativo o direito creditório apenas pode ser lido à luz das receitas respectivas.

Ademais, a inconsistência do argumento da recorrente revela-se na possibilidade de se prestar também a fundamentar o argumento contrário, qual seja, à glosa total dos créditos, sem a proporcionalização, sob o argumento de que as operações comerciais não dão direito ao crédito e o contribuinte não teria logrado êxito em fazer prova de que seriam as prestações de serviço, assim garantindo-se a indisponibilidade do crédito tributário.

Embora a recorrente afirme que houve um "*critério de rateio proporcional de créditos*", sem base legal, entende-se que houve a determinação dos custos dos serviços vendidos, o que foi possível precisamente porque os seus controles, pelo que se depreende claramente dos autos, possibilitam esse cálculo com exatidão, conforme muito bem justificado na decisão recorrida.

Nesse sentido, se houvesse um obstáculo para tal forma de cálculo dos custos envolvidos, não seria o jurídico, mas as próprias dificuldades de apuração de apropriação de custos de sua atividade, mormente em se tratando de serviços, cuja natureza intangível poderia gerar tais dificuldades. Tal dado objetivo, isto é, a possibilidade de cálculo de custos indiretos, como se viu, inexistiu no caso concreto.

Vale aqui transcrever, mais uma vez, o magistério de Eliseu Martins, já reproduzido no relatório fiscal:

[...] custos indiretos só podem ser apropriados, por sua própria definição, de forma indireta aos produtos, isto é, mediante estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos, etc. Todas essas formas de distribuição contém, em maior ou menor grau, certo subjetivismo; portanto, a arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações, sendo que às vezes ela existirá em nível bastante aceitável, e em outras oportunidades só a aceitamos por não haver alternativas melhores.[...] os custos indiretos devem ser rateados segundo os critérios julgados mais adequados para relacioná-los aos produtos em função dos fatores mais relevantes que se conseguir. (Contabilidade de Custos, São Paulo: Atlas, 2000)

Sobre os serviços de intermediação na revenda de recargas de celular, de acordo com a fiscalização, os serviços prestados pela rede conveniada e os custos de terceirização na distribuição das recargas *off line* também integraram a base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade, informados como "*Serviços Utilizados como Insumos*".

Na linha do quanto discorrido anteriormente, se o sistema faz a segregação das operações que se configuram como prestação de serviços e os de revenda, não há justificativa para a afirmação de que os custos de intermediação são comuns, não sendo possível atrelá-los às respectivas operações.

Nesses termos, afirma-se no relatório de fiscalização:

No presente caso, entretanto, a despesa refere-se exclusivamente aos serviços de recarga de celular (ou seja, tal dispêndio não tem qualquer vínculo com os demais serviços, tais como capturas de cartão de crédito, etc.). Assim, na determinação da proporção das operações relativas à comercialização e à prestação de serviços devem ser utilizados o número de transações com recargas off line (e on line, quando configura operação comercial) em contraste com o número de transações de recargas on line (a partir de jan-07, exclusivamente da Vivo) que configuram prestação de serviços (em vez de comparar com a totalidade das transações que configuram prestação de serviços como na Tabela 2).

Portanto, novamente, quanto a esse item, vincula-se os dispêndios às operações, na forma como informado pela própria recorrente.

Sobre a depreciação, em conformidade com o relatório da fiscalização, a recorrente utilizou créditos referentes a computadores e periféricos, *software* e terminais de ponto de venda, estrutura de informática que compõe a chamada Rede Getnet, que é utilizada para a geração de receitas de comercialização de recargas de telefonia celular (modalidade on line, nas situações especificadas na Tabela 1 ou off line) e de serviços (captura de transações).

A fiscalização entendeu que, sob a égide da Lei nº 10.833/03, art.3º, incisos VI e VII e §14; art. 3º, incisos VI e VII, da Lei nº 10.637/02; e na Lei nº 10.865/04, art. 15, inciso V e art. 31, há o direito de se apropriar de créditos da não-cumulatividade sobre os encargos de depreciação (ou créditos acelerados sobre bens do imobilizado) relativos a máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado, utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, utilizados nas atividades da empresa.

A depreciação de máquinas, equipamentos ou outros bens imobilizados utilizados na comercialização de mercadorias, isto é, a revenda de créditos de telefonia na modalidade *off line* (ou *on line*, nas hipóteses em que configura operação comercial), não daria direito à apropriação dos créditos em comento.

A recorrente, embora não tenha impugnado especificamente esse ponto, da sua argumentação geral, depreende-se que em sua defesa afirma que toda a sua estrutura é necessária para a prestação de seus serviços, de maneira que a restrição dos créditos seria ilegal.

Retomando-se o quanto se asseverou em relação aos insumos, não há fundamento jurídico para a afirmação de que seria ilegal a proporcionalização dos encargos de

depreciação, em função das operações praticadas, frisando-se que a maior parte de sua receita advém de vendas.

No caso de depreciação, entende-se que com muito mais razão aplica-se o raciocínio, pois, nas palavras de Eliseu Martins *et ali*, "*depreciação é o processo de transformar em despesa um pedaço do valor de aquisição de um ativo imobilizado destinado ao uso*" (Contabilidade Introdutória, p.247, São Paulo: Atlas, 11ª ed., 2010).

Em outras palavras, se é conceito vinculado ao uso, evidencia-se sofismática a afirmação da recorrente, pois da mesma forma que se deve utilizar da integral estrutura Getnet para a prestação de serviços, também o será para as operações comerciais, contudo, a estas últimas atrelado maior uso e, por conseguinte, maior repercussão na vida útil, para operações comerciais.

Sobre o item da autuação denominado "**créditos sobre aquisição de mercadorias não comprovadas**", afirmou a recorrente que fez a juntada, após a autuação de diversos comprovantes de pagamentos de operações de recarga de celular, que consubstanciariam mais de R\$154 milhões em créditos, que não teriam sido apreciados pela fiscalização, e que, caso fossem devidamente computados, fariam com que a recorrente fosse credora das contribuições sociais.

Quando da apreciação do processo pela DRJ, o relator houve por bem baixar o processo em diligência, para que fossem apreciados os documentos acostados aos autos, o que redundou na redução da autuação em R\$ 2.385.312,13 para a Cofins e R\$ 517.863,83 para o PIS, fundado em minucioso relatório fiscal, do qual, consta nos autos, a regular ciência à recorrente, para que se manifestasse sobre o seu teor.

Não obstante, embora não tenha se manifestado sobre a informação fiscal, reitera *ipsis literis* o argumento de impugnação, da comprovação de mais de R\$154 milhões de operações de recarga, pugnando pela realização de diligência, sem ao menos ter apontado novos argumentos a validar tal pleito, após o retorno de diligência.

Não se olvide que, a despeito de o presente processo ter se originado de lançamento de ofício, a questão de fundo refere-se a glosa de créditos, de maneira que não se desincumbe o contribuinte de fazer prova do direito creditório.

Nesse contexto, deve ser não só julgado improcedente o recuso voluntário nesse ponto, como também, julgado improcedente o recurso de ofício, estribados no trabalho da fiscalização, como resultado da diligência da DRJ.

Finalmente, sobre outros créditos, sem previsão legal, como as rubricas "combustível e combustível para viagem" embora a recorrente não tenha especificamente combatido esse ponto em recurso voluntário, havendo a preclusão da matéria, da argumentação geral da peça de defesa, verifica-se que o conceito subjacente de "insumo" tomado como premissa, é bastante amplo, tomando como premissa as prescrições referentes ao imposto sobre a renda.

Sobre esse tópico, a matéria não é nova, tendo suscitado candentes debates nesse Conselho, sendo hoje mais arrefecida.

Nesse sentido, a posição da relatora é no sentido de que em consonância com as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, sendo o critério material das contribuições sociais ao PIS e à Cofins, referentes à apuração de receitas do contribuinte, verifica-se um raio de abrangência muito maior que a do IPI, que se restringe aos produtos industrializados, considerando-se que as contribuições, da mesma forma, incidem sobre receitas decorrentes de comercialização, financeiras e de serviços.

Vale, da mesma forma, observar que a técnica da não-cumulatividade atinge contornos distintos mesmo se comparada à aplicada ao ICMS e ao IPI, pois, embora ambos adotem a sistemática para apuração de créditos de "imposto contra imposto", no caso do ICMS, a legislação permite a eliminação da cumulatividade residual da cadeia, em grau muito maior, como por exemplo, permitindo o creditamento sobre bens de capital, o que torna o imposto estadual o modelo brasileiro que mais se aproxima do IVA europeu.

A técnica da não-cumulatividade aplicada ao PIS e à Cofins, é bastante distinta dos demais tributos indiretos, a começar pelo fato de que sua apuração ser de "base contra base", além de que, ao levar em consideração em seu cálculo a grandeza "receita", ora se assemelha a um tributo sobre a renda, ora, sobre o dispêndio da renda, ou, o seu consumo.

Essas ponderações são ponto de partida para a discussão sobre o conceito de "insumos" para efeitos de creditamento das contribuições, cujo alcance semântico é, ainda hoje, definido pelo Fisco, com fulcro na legislação do IPI, que o vincula a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Destarte, dentre as hipóteses de creditamento das contribuições, o inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 admite-se o desconto de créditos sobre as aquisições de insumos empregados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Por força da edição de diversos atos normativos, especialmente as Instruções Normativas SRF nº 247/02 e nº 404/04, amesquinhou-se o conteúdo semântico de "insumo", para restringi-lo àquelas matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, e aos serviços prestados, aplicados e/ou consumidos na produção, e quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte no ativo permanente, e que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. replicando os vetores veiculados no Parecer Normativo COSIT nº 65/79, que trata de IPI.

Logo, insurgiram-se os contribuintes contra tal apropriação da legislação do IPI, para efeitos de creditamento de PIS e da Cofins, cuja racionalidade é distinta do imposto federal sobre produtos industrializados, não havendo qualquer remissão na legislação das contribuições, que fundamentem a restrição das regras, nesse sentido.

Ainda que o regime jurídico da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, surgido com as alterações pela Emenda Constitucional nº 20/98 e pela Emenda Constitucional nº 42/03, em seu artigo 195, § 12, da Constituição Federal, tenha delegado a sua disciplina à lei infraconstitucional e que o legislador, por sua vez, tenha instituído um regime que peca em sua sistematização, abrangendo alguns setores de atividade econômica, restringindo as despesas que dão direito ao crédito, dentre muitas outras incongruência que tornam esse regime jurídico casuístico e assistemático, o fato é que, sendo a incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas e recaindo o IPI sobre o consumo, restrito à etapa de industrialização do produto, desde sempre, os critérios para disciplina de cada qual, caminharão por sendas diversas, pois são marcados por racionalidades distintas.

Por essa razão, a jurisprudência administrativa, invariavelmente, tem afastado o entendimento restritivo atribuído à matéria, rechaçando o tratamento tributário dado ao IPI, para ampliá-lo, ora alargando o conceito para aproximá-lo ao regime jurídico de deduções do imposto sobre a renda, ora intentando encontrar um caminho intermédio.

Nesse sentido, trilha a jurisprudência administrativa para, a partir do processo produtivo de determinado contribuinte, depreender as atividades essenciais e insumos necessários à sua realização, determinar quais estariam vinculadas os custos e despesas que possibilitariam a utilização do crédito.

Da mesma forma, segue a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que estabeleceu que o conceito de “insumo” para fins de tributação pelo PIS e pela Cofins seria atrelado à “essencialidade”, não se vinculando nem à legislação do IPI, nem a o IRPJ, conforme se noticiou do julgamento do RESP 1246317/MG da relatoria do Ministro Campbell Marques, que afastaria a possibilidade de interpretação do conceito de insumo para fins de aproveitamento de créditos de PIS e da Cofins com base em conceitos extraídos da legislação do IPI e do IRPJ, adotando o **critério da essencialidade**, no sentido de que o insumo deve ser essencial para o processo produtivo ou para a prestação de serviços. O julgado é assim ementado (com grifos nossos):

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos

Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticados.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

(REsp 1246317 / MG, Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma)

No voto do relator, alguns pontos são merecedores de destaque, especialmente por convergirem com o entendimento ora expendido:

Por sua vez, a não-cumulatividade da contribuição ao Pis e da Cofins instituída pelas Leis 10.637 e 10.833 - ainda que a expressão utilizada pelo legislador seja idêntica - apresenta perfil totalmente diverso daquela pertinente ao IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas. Como se verifica, na técnica de arrecadação dessas contribuições, não há propriamente um mecanismo não-cumulativo, decorrente do creditamento de valores das entradas de bens que sofrerão nova incidência em etapa posterior da cadeia produtiva, nos moldes do que existe para aquele imposto (IPI). Considera-se, ainda, que a hipótese de incidência dessas contribuições leva em consideração "o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil" (artigos 1º das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03). Ou seja, esses tributos não têm sua

materialidade restrita apenas aos bens produzidos, mas sim à aferição de receitas, cuja amplitude torna inviável a sua vinculação ao valor exato da tributação incidente em cada etapa anterior do ciclo produtivo.

[...]Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.

*Sendo assim, o que se extrai de **nuclear da definição** de “insumos” para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que:*

1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo);

2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo)

Não se deve olvidar que o tema debatido no presente recurso especial, qual seja, o *"conceito de insumo tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS do valores incorridos na aquisição"* está submetido ao rito do art. 543-C, do CPC, nos autos do REsp nº 1.221.170, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, sob o número 780 da lista de recursos especiais repetitivos, em como é objeto de repercussão geral, da mesma forma pendente de apreciação pelo STF, Não obstante, o extenso e brilhante voto em referência, além das razões já expostas, discorre sobre diversos aspectos da própria legislação do regime não-cumulativo para as contribuições sociais, para demonstrar o seu maior escopo em relação ao IPI, a começar pela inclusão dos serviços, além de expressamente, a legislação mencionar expressamente a possibilidade de creditamento relativo a insumos que não se agregam ao produto ou são consumidos na sua produção, como o caso de combustíveis.

Em síntese, valeu-se dessas considerações para fixar a premissa que deve nortear a análise do direito creditório, que discrepa da orientação do Fisco, e, por conseguinte, da decisão recorrida, além de implicar na conclusão inexorável de que o conceito de insumos no universo da não -cumulatividade do PIS e da Cofins, por levar em conta o conceito aberto de "essencialidade", determinará que na análise do direito creditório debruce-se sobre a especificidade do processo produtivo de cada contribuinte.

Finalmente, não é demais se frisar que os demais vetores que devem permear os processos administrativos de análise do direito creditório, com a inversão do ônus da prova para os contribuintes, mantêm-se incólumes na não -cumulatividade do PIS e da Cofins.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso voluntário e ao recurso de ofício, nos termos da fundamentação.

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo