



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.726820/2017-88
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **3301-009.618 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de fevereiro de 2021
Recorrentes RV TECNOLOGIA E SISTEMAS S.A.
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/04/2013, 01/07/2013 a 31/12/2013

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DEPRECIÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO.

Na hipótese de máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, o desconto de crédito na apuração da COFINS não cumulativa só é permitido quando esses bens sejam destinados à locação a terceiros ou utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, nos termos do art. 3º, VI, da Lei nº 10.833/2003.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DEPRECIÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO.

Na hipótese de máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, o desconto de crédito na apuração de PIS não cumulativo só é permitido quando esses bens sejam destinados à locação a terceiros ou utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, nos termos do art. 3º, VI, da Lei nº 10.637/2002.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.637/2002. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Negado.

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. Divergiu o Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, que dava provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o crédito de PIS/COFINS no momento da aquisição das recargas eletrônicas de telefonia.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Cândido Brandão Junior, José Adão Vitorino de Moraes, Semíramis de Oliveira Duro, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada) e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de autos de infração lavrados contra a contribuinte em epígrafe, relativos à falta/insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, no montante total de R\$ 19.788.988,57 (fls. 2/7), e da Contribuição para o PIS/Pasep, no montante total de R\$ 4.297.516,39 (fls. 9/14), ambos referentes aos períodos de apuração janeiro/2013 a abril/2013 e julho/2013 a dezembro/2013.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 16/22), a auditora-fiscal assim fundamenta o lançamento de ofício:

Da análise do arquivo gerado pelo EFD-Contribuições, constante dos sistemas da Receita Federal, foi verificado o crédito gerado conforme as notas fiscais de compras para revenda.

Foram verificadas, as notas fiscais eletrônicas, conforme a chave, no Portal de Notas Fiscais Eletrônicas.

Ao analisar estas notas fiscais, verificou-se que são referentes a compras para revenda de direitos de uso de rede, compras de cartão pré-pago ou crédito on line de ativação fixa, mas em todas constavam CFOPs referentes a outra saída de mercadoria não especificada, venda de mercadoria recebida de terceiros: CFOPs 5949, 6102, 5403, 6403, 5405 e 6949 e em todas não constavam o destaque de ICMS.

Questionada, quanto ao uso desses CFOPs, em notas de compras de mercadoria para revenda, a empresa enviou a documentação que concedeu a estes fornecedores o direito de recolher o ICMS, somente quando da ativação dos créditos de telefonia móvel, pelo usuário. Os documentos enviados pela empresa são: Anexo IX, que trata dos regimes especiais de tributação, a consulta n.º 177/2007 à SEFAZ/MG, e ainda o Convênio ICMS 55/05, todos anexados ao processo. Fato apurado quando foi fiscalizada em 2012 e que continua valendo em 2013, conforme Termo de Constatação anexado a este processo.

Da análise destes documentos, observou-se que a empresa estava embasada para tal procedimento. Apesar das notas fiscais serem de saída nos fornecedores, tinham o pagamento de ICMS postergado, para quando o comprador que no caso é a RV Tecnologia, vendesse tais mercadorias ao usuário. Sendo assim foram considerados os créditos referentes a compras para revenda conforme EFD-contribuições com algumas glosas como será demonstrado a seguir.

Da análise dos arquivos gerados nos sistemas da Receita Federal, observou-se que em muitas notas fiscais não constavam a chave das mesmas, sendo assim a fiscalização não teria como checar estas notas.

Assim foi solicitado à empresa, por meio do Termo de Intimação Fiscal N.º 1, para que apresentasse a cópia destas notas fiscais escaneadas e em arquivo PDF.

As notas fiscais solicitadas foram apresentadas e constatou-se que a empresa estaria utilizando o crédito sobre as mesmas antes da sua emissão. Portanto, estes créditos foram glosados e os mesmos foram considerados no mês da sua emissão.

Também foi observado a existência de solicitação de crédito sobre notas fiscais inexistentes, conforme consulta ao Portal de Notas Fiscais Eletrônicas, e também de valores divergentes das notas fiscais emitidas.

(...)

Foi apurado, pela análise da contabilidade, que a receita operacional da empresa é decorrente, principalmente, da comercialização de créditos eletrônicos de telefonia celular – recargas, créditos e PINS.

A empresa informou, quando solicitada por meio do TIPF, que não houve alteração do processo produtivo da empresa após o ano de 2012.

Assim, como a empresa foi fiscalizada em 2012, conforme TPDF 06.1.01.00-2016-00158-3, consideraremos o processo produtivo informado por ela naquela data como sendo o atual.

Na comercialização de créditos eletrônicos de telefonia celular, a RV adquire os créditos de telefonia celular pré-paga das operadoras de telefonia, por meio de

transmissão eletrônica de dados, podendo ficar em estoque até que ela revenda estes créditos a estabelecimentos credenciados (farmácias, supermercados, postos de gasolina e outros). Os estabelecimentos credenciados é que revendem ao usuário final.

A empresa também atua como prestador de serviço ou seja, a operadora disponibiliza a recarga de crédito de telefonia celular diretamente para o cliente, e ela repassa às operadoras de telefonia os dados do usuário, que está efetuando a compra em um dos estabelecimentos credenciados pela RV Tecnologia.

Foi observado, pelas informações do contribuinte, que tanto nas operações de revenda quanto nas operações de prestação de serviços de captura de dados do usuário final, que é utilizada uma rede informatizada – plataforma tecnológica, constituída de computadores servidores que centralizam os dados e operações, interligados aos estabelecimentos credenciados – PDV, por conexão via internet ou linha telefônica.

Em cada estabelecimento credenciado o contribuinte instala pequenos terminais compatíveis com a operação, denominados POS, a fim de processar as informações necessárias à transação.

O contribuinte é responsável pela instalação, manutenção e suprimento do POS, que são de sua propriedade, assim como o credenciamento de revendedores e pelo treinamento de pessoal do revendedor e sinalização do local (colocação de adesivos e banners).

Os serviços de desenvolvimento e manutenção da plataforma tecnológica responsável pela certificação e processamento de transações e os bens do imobilizado tais como POS, computadores, servidores e redes lógicas, são utilizadas comumente e de forma indistinta tanto na comercialização de crédito quanto na prestação de serviços de captura de dados.

O contribuinte foi intimado, por meio do TIF n.º 2 a informar se conseguiria separar os custos referentes às suas receitas: de prestação de serviço e de vendas. Caso não houvesse para indicar se existe algum critério de rateio e apresentá-lo.

Em resposta à intimação informou que não há separação dos custos referentes às receitas de serviços e de vendas, uma vez que os recursos utilizados, plataforma tecnológica, terminais POS, estrutura física e de pessoal são exatamente os mesmos na prestação de serviços e na distribuição (venda) das recargas.

Também informou que não há utilização de critérios de rateio para alocação de custos, uma vez que tanto na atividade de prestação de serviços como na atividade de compra e venda de recargas, ela desempenha a mesma atividade, utilizando os mesmos insumos para ambas as atividades, não havendo necessidade de rateio.

Pode-se então concluir que o contribuinte não utiliza sistema integrado de custos ou critério que possibilite a apropriação da parcela dos custos e despesas comuns, para cada uma das suas atividades, comércio ou prestação de serviço.

Observa-se que para ambos os casos estes valores integraram a base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS no regime da não cumulatividade.

Ao analisar a EFD – Contribuições observa-se que a empresa está utilizando créditos referentes a: aquisições de bens utilizados como insumos, aquisição de

serviços utilizados como insumos, armazenagem de mercadoria e frete nas operações de vendas, depreciação de máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, contraprestações de arrendamento mercantil. Estes créditos se referem às suas atividades, de comércio e de prestação de serviço.

Entretanto com base no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, observa-se que não existe previsão legal para o cálculo desses créditos vinculados à revenda.

Conforme inciso II, do diploma legal acima exposto, a empresa poderá descontar créditos referentes a bens e serviços, somente quando forem utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive lubrificantes e combustíveis.

Ao analisar a legislação referente a PIS e COFINS, Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, em seu art. 3º, observa-se que não existe previsão legal para créditos vinculados às depreciações de máquinas e equipamentos aplicados na área comercial, bem como quaisquer gastos que estejam vinculados à área comercial da empresa, isto porque o crédito previsto na revenda é o referente às compras para revenda, além daqueles como aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados na atividade da empresa; energia elétrica consumida no estabelecimento da pessoa jurídica; devoluções, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada.

Dos valores sobre encargos de depreciações o contribuinte apropriou-se integralmente, dos créditos da não cumulatividade. Conforme Lei 10833/03, art. 3º, incisos VI e VII e Parag. 14 (COFINS), Lei 10637/02, art. 3º, incisos VI e VII (PIS) e Lei 10865/04, art. 15, inciso V e art. 31 (PIS e COFINS), tem direito de apropriação de créditos da não cumulatividade sobre encargos de depreciação relativos a edificações e benfeitorias em imóveis, desde que sejam utilizadas 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. Portanto, devem ser glosadas as depreciações de imobilizados quando aplicados na atividade de comércio.

A legislação apenas prevê a utilização de créditos em relação a máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, portanto a parcela desses créditos utilizada na comercialização de mercadorias não está sujeita ao aproveitamento de créditos, de forma que foram glosados proporcionalmente às receitas da atividade de comércio.

Na comercialização também não existe a previsão de utilização de créditos sobre o imobilizado e também sobre serviços utilizados como insumos, bens utilizados como insumos e contraprestações de arrendamento mercantil.

Como a empresa não utiliza sistema integrado de custos ou critério que possibilite a apropriação da parcela dos custos e despesas comuns, para cada uma das suas atividades, e ainda como a legislação não previu um critério de rateio diverso do contábil para estas situações, em que se verifica que o mesmo serviço e/ou o mesmo bem do imobilizado é utilizado tanto na prestação de serviços quanto na revenda, onde não é admitida estes créditos, faz-se necessário adotar um critério contábil que aproprie parcela dos custos e despesas comuns a cada uma das atividades.

Diante do acima exposto, chegou-se à conclusão que o método mais apropriado, principalmente, pela falta de outras opções, que para avaliar a proporção de uso da plataforma tecnológica, com operações de revenda e de prestação de serviço, seria confrontar os referidos custos e despesas com as receitas proporcionais em cada modalidade, de revenda e de prestação de serviços.

(...)

Na medida que o direito ao crédito se dá exclusivamente nas hipóteses de serem utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, serão glosados, na proporção acima, todos os créditos informados na EFD Contribuições pelo contribuinte, referentes a:

- Aquisições de bens utilizados como insumos;
- Aquisições de Serviços utilizados como insumos;
- Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda;
- Contraprestações de arrendamento mercantil;
- Depreciações máquinas e equipamentos.

Cientificada dos autos de infração em 07/08/2017 (fl. 81), a contribuinte, em 06/09/2017 (fl. 325) apresentou impugnação (fls. 328/369), na qual, de início, discorre sobre a verdade material no procedimento administrativo tributário, concluindo:

Postas estas premissas, faz-se necessário analisar se a verdade material foi alcançada ou, ao menos, exaustivamente buscada pelo I. Agente Fiscal ao praticar o ato administrativo do lançamento, que culminou no auto de infração ora impugnado. A Impugnante rebaterá, por tópicos, os argumentos constantes do relatório da fiscalização.

A seguir, a impugnante passa às suas alegações em relação à inexistência de notas fiscais e inconsistência na apuração das contribuições devidas:

- a Nota Fiscal eletrônica n.º 2.205, no valor de R\$ 1.419.108,64, foi emitida pela Vivo S.A. no dia 22/04/2013; a NF-e n.º 6.625.989, no valor de R\$ 5.027.518,79, foi emitida pela Vivo S.A no dia 04/06/2013 e a NF-e n.º 28.128, no valor de R\$ 2.013.083,10, foi emitida pela Telefônica Brasil S/A, no dia 11/09/2013, e todas elas foram devidamente autorizadas, conforme consulta ao Portal da Nota Fiscal Eletrônica. Por essa razão, não procedem as glosas efetuadas dos créditos relativos a essas compras de mercadorias (recargas telefônicas);
- o Anexo V do auto de infração apresenta uma planilha denominada Planilha de Glosa de Insumos e Aquisição para revenda, que demonstra um total dos créditos aproveitados pela Impugnante, mas estornados pela fiscalização no montante de R\$ 103.546.120,30. Se esse montante é o total de créditos informados pela contribuinte e não reconhecido pelo Fisco, chega-se à conclusão de que esse valor
- representa a base de cálculo sujeita ao PIS/Pasep e à Cofins, porém, não oferecida à tributação pela empresa. Aplicando-se as alíquotas das contribuições a essa base de cálculo representativa das glosas de

créditos não aceitos pelo Fisco, chega-se ao montante original supostamente não recolhido de R\$ 1.708.510,98 a título de PIS/Pasep e R\$ 7.869.505,14 a título de Cofins. Todavia, os autos de infração lavrados apontam supostas diferenças de recolhimento de R\$ 1.935.079,73 de PIS/Pasep e R\$ 8.910.506,59 de Cofins. Assim, não resta dúvida acerca das inconsistências dos lançamentos de ofício na apuração das contribuições devidas;

A impugnante prossegue discorrendo sobre a natureza das suas atividades e argumentando sobre o momento em que se deve dar a apropriação de créditos:

Volvendo-se especificamente à atividade principal da Impugnante (distribuição e revenda de recargas pré-pagas), de acordo com os contratos de distribuição e revenda firmados junto às operadoras, a Impugnante possui um limite de crédito para aquisição de recargas pré-pagas (vide cláusula 6.1 e 6.1.1, exemplificativamente do contrato junto a VIVO), para serem comercializadas junto aos usuários finais de telefonia celular, sendo que a efetiva distribuição (venda) das recargas on line pela Impugnante, por força de contrato (vide cláusula 1.1.1), considera-se ocorrida no momento em que a operadora disponibilizar a recarga no acesso móvel do cliente (Contrato anexo à defesa formalizado junto à operadora Vivo).

Baseado nesse limite de crédito junto à operadora, a Impugnante efetua a aquisição das recargas virtuais, revendendo-as aos seus pontos de venda, que realizam a comercialização nos seus pontos de venda para os usuários finais. A operadora somente emite a nota fiscal de venda das recargas revendidas para a Impugnante no período, no primeiro dia útil posterior ao fechamento de cada quinzena do mês (vide cláusula 7.2), o que pode se dar em momento posterior à efetiva transferência da propriedade das recargas para a Impugnante, ou seja, em momento posterior à aquisição das recargas.

Em resumo, o processo de aquisição e comercialização das recargas on line ocorre da seguinte forma: (i) RV adquire as recargas on line (créditos) para serem revendidos no mês; (ii) RV efetua o pagamento para as operadoras (iii) RV revende as recargas on line aos usuários das operadoras; (iv) RV emite relatório das recargas on line revendidas, encaminhando às operadoras; (v) operadora emite nota fiscal de venda das recargas on line (o que pode ocorrer no mês subsequente à aquisição e a revenda).

(...)

Segundo dispõe o artigo 3º, inciso I, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, a pessoa jurídica pode descontar os créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda, do valor mensal devido a título do PIS e da COFINS não cumulativos. (...)

(...)

Importante frisar que as contribuições para o PIS/COFINS são regidas pelo regime de competência, ou seja, para fins de cálculo das contribuições sociais, as receitas (e conseqüentemente os créditos das contribuições, custos e as despesas necessárias à obtenção das receitas) devem ser consideradas independente de sua realização, devendo ser consideradas as despesas realizadas e as receitas auferidas no período de apuração, para fins de cálculo dos tributos.

(...)

De acordo com o Princípio da Competência contábil, as receitas e as despesas devem ser incluídas, simultaneamente, na apuração do resultado do período em que ocorrerem, considerando-se como auferida a receita pelo vendedor no momento do pagamento com a investidura pelo adquirente na propriedade dos bens, e incorrida a despesa para o comprador no momento da transferência do bem para a sua propriedade.

(...)

Considerando-se que as recargas on line adquiridas pela Impugnante enquadram-se perfeitamente no conceito de bem adquirido para revenda, ou seja, no conceito de mercadoria, assim definida como as “coisas móveis destinadas ao comércio, ou seja, coisas adquiridas pelos empresários para revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para venda”, não restam dúvidas de que a Impugnante tem direito ao creditamento dos valores referentes às aquisições de recargas realizadas, para fins de abatimento dos valores devidos de PIS/COFINS.

Em face do já citado princípio da competência, que, como dito, rege o PIS/COFINS, é permitido o crédito relativo às aquisições de bens que ocorrerem no mesmo mês em que for realizada a revenda (ainda que de forma virtual, como no caso dos autos).

Tendo em vista que a aquisição dos bens móveis (recargas on line), na forma prevista no Código Civil Brasileiro, se dá pela tradição, que nada mais é do que a transferência da posse que se exerce sobre uma coisa para outro sujeito, o que resulta de negócio jurídico, toda recarga on line que foi adquirida, dando entrada no estoque virtual da Impugnante em determinado mês, pode ser aproveitado como crédito para fins de cálculo do valor a ser pago a título de PIS/COFINS, AINDA QUE A NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO TENHA SIDO EMITIDA PELAS OPERADORAS (EM ATENDIMENTO À DETERMINAÇÃO CONTRATUAL) NO MÊS SUBSEQUENTE.

Note-se que a própria Receita Federal do Brasil, na página virtual do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, no link “Perguntas Frequentes” é categórica ao afirmar que a data correta para o fato gerador do crédito do PIS/COFINS é o momento da AQUISIÇÃO dos bens. (...)

[transcreve a pergunta nº 46]

(...)

Ainda no sentido da aplicação da regra da AQUISIÇÃO como o momento para o reconhecimento das receitas e das despesas e, conseqüentemente, do reconhecimento dos créditos do PIS/COFINS, a Receita Federal do Brasil também já se manifestou em diversas Soluções de Consulta:

[transcreve as ementas da Solução de Consulta nº 10011 da Disit/SRRF10, de 30/06/2014, e da Solução de Consulta nº 8 da Disit SRRF08, de 09/02/2009]

Pode-se concluir que a Impugnante faz jus aos créditos das contribuições para o PIS/COFINS no mês da aquisição das recargas para revenda, podendo tais valores serem utilizados como créditos, para abatimento do montante apurado a título do PIS/COFINS referente à receita bruta de venda das recargas on line no mês.

Em relação à possibilidade de desconto de créditos de valores pagos a título de arrendamento mercantil, a contribuinte alega que, ao contrário do que afirma a auditora-fiscal, a legislação não contém nenhuma disposição no sentido de que os créditos dessa natureza seriam aceitos somente no caso de os bens arrendados serem utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços (cf. inciso V do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003). Em apoio a seu entendimento, a impugnante cita jurisprudência do Carf (Acórdãos nº 3402-003.216 e nº 3401-001.585).

No que tange aos créditos referentes às despesas com armazenamento e frete na operação de venda, a autuada alega que a fiscalização se equivoca, uma vez que a possibilidade de desconto desses créditos, desde que suportados pelo vendedor, está prevista expressamente no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Quanto à possibilidade de créditos relativos à depreciação de bens, a contribuinte alega:

As glosas também são indevidas visto que a Impugnante creditou-se dos encargos de depreciação e amortização dos bens constantes do seu ativo imobilizado (art. 3º, VI, § 1º, III, das Leis 10.637/02 e 10.833/03), já que resultantes do desgaste e obsolescência dos equipamentos que compõem a plataforma tecnológica da empresa, como servidores, computadores, racks e demais periféricos que compõem o CPD, responsável pelo processamento e controle das operações de distribuição de recargas pré-pagas de telefonia (revenda de bens), bem como dos equipamentos POS, responsáveis pela recepção das informações do mercado varejista e o elo de comunicação com a plataforma tecnológica.

Sem os equipamentos acima citados, a revenda dos créditos virtuais de telefonia celular não seria possível, pois todo o processo se dá de forma virtual, ou seja, através da utilização dos recursos tecnológicos acima mencionados, não restando dúvidas acerca da essencialidade dos equipamentos, sendo indevida a glosa da depreciação.

Vale frisar que a restrição legal ao creditamento apenas quando os bens do imobilizado forem utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços vai de encontro aos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva.

A seguir, a impugnante tece arrazoado sobre o conceito de insumo, citando jurisprudência do Carf e concluindo que

a noção de insumo deve ser tomada em seu sentido amplo, isto é, os bens (materiais) e os serviços (quaisquer) são aqueles utilizados direta ou indiretamente na aquisição de receita ou faturamento, porquanto este é o sentido implicitamente positivado, que inclusive se coaduna com a inclusão da cláusula final, abrangendo combustíveis e lubrificantes, que, via de regra, não são aplicados ou consumidos diretamente na produção ou prestação de serviços.

Em seguida, em relação ao rateio dos créditos com base na proporção das receitas das atividades, a autuada alega que o entendimento da auditora-fiscal não pode prevalecer, porque, tanto na prestação de serviços, como na compra e venda de recargas, ela desempenha a mesma atividade, com os mesmos insumos, sendo o fluxo da operação idêntico. E continua:

Os recursos utilizados – plataforma tecnológica, terminais POS, estrutura física e de pessoal, etc. – são exatamente os mesmos na prestação de serviços e na

distribuição (venda) das recargas. A diferença está que, em alguns contratos firmados, por exigência das operadoras (Nextel – conta contábil 31120223, Claro S/A – conta contábil 31120213 e TIM Akira – conta contábil 31120228), cujo percentual sobre o faturamento não alcança 1% da receita bruta total da Impugnante, houve a formatação do negócio na modalidade de prestação de serviços, em que é alterada apenas a forma de remuneração da Impugnante, em nada alterando os insumos utilizados, conforme contratos acostados à presente defesa.

Note-se que a própria fiscalização admite que “tanto nas operações de revenda quanto nas operações de prestação de serviços de captura de dados do usuário final, que é utilizada uma rede informatizada – plataforma tecnológica, constituída de computadores servidores que centralizam os dados e operações, interligados aos estabelecimentos credenciados – PDV, por conexão via internet ou linha telefônica” (fls. 4/7 do relatório fiscal).

Ora, a legislação de regência das contribuições (Leis 10.637/02 e 10.833/03) somente exige que se realize rateio proporcional das despesas na hipótese em que coexistência de receitas decorrentes de atividades cumulativas e não-cumulativas (art. 3º, § 8º, II, das referidas leis), o que não é o caso. Saliente-se que o rateio proporcional das despesas dentro da mesma sistemática de recolhimento (no caso da Impugnante, não cumulativa) não encontra campo previsto nem mesmo no SPED PIS/COFINS, sendo inviável a realização do rateio da forma prevista pela fiscalização.

Para fins de creditamento dos insumos, a legislação (e o atual entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF) exige apenas que os bens e serviços sejam utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e sejam essenciais à atividade do contribuinte, o que foi respeitado pela Impugnante.

A impugnante passa, então, a argumentar que os custos cujos créditos foram glosados seriam essenciais à sua atividade de revenda de recargas, tais como:

- os chips de dados são necessários à operação dos equipamentos POS na comunicação com a sua plataforma tecnológica. Esses chips são adquiridos junto às operadoras de telefonia e empresa de tecnologia de transmissão de dados;
- a otimização da capacidade de processamento de sua plataforma tecnológica é imprescindível à operação de revenda;
- as comissões pagas para as empresas que realizam o agenciamento e a intermediação da venda das recargas virtuais de telefonia e demais produtos comercializados pela atuada é parte integrante da operação de compra e venda, e não apenas da atividade de prestação de serviços;
- as bobinas de papel utilizadas nos equipamentos POS são absolutamente imprescindíveis à atividade de revenda de mercadorias. A bobina nada mais é do que o papel utilizado no POS que serve como o único comprovante para o usuário de telefonia celular da recarga por ele adquirida na rede de pontos de venda;

- os valores pagos a título de manutenção dos equipamentos de POS, imprescindíveis à realização das operações de compra e venda realizadas.

Para comprovar a essencialidade e a imprescindibilidade dos insumos mencionados na sua atividade, a impugnante anexou aos autos laudo técnico elaborado pela empresa PricewaterhouseCoopers (PWC).

Por fim, a contribuinte alega que as multas aplicadas têm natureza confiscatória, violando o princípio do não-confisco, pois escapam de um juízo de razoabilidade e de proporcionalidade.

A 6ª Turma da DRJ/SPO, acórdão nº 16-81.660, deu provimento parcial à impugnação, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/04/2013, 01/07/2013 a 31/12/2013

INSUMO. COMÉRCIO. CRÉDITOS. AUSÊNCIA DE HIPÓTESE.

Na apuração da Cofins não cumulativa, não existe hipótese de dedução de créditos decorrentes de custos de bens e serviços utilizados como insumos na atividade de revenda de bens.

MÁQUINAS. EQUIPAMENTOS. CRÉDITOS.

Na hipótese de máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, o desconto de crédito na apuração da Cofins não cumulativa só é permitido quando esses bens sejam destinados à locação a terceiros ou utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços.

ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. CRÉDITO.

Despesas com armazenagem e frete na operação de venda gera direito a crédito na apuração da Cofins não cumulativa.

ARRENDAMENTO MERCANTIL. CRÉDITO.

O valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil, exceto de optante pelo Simples, dá direito a crédito para desconto na apuração da Cofins não cumulativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

01/01/2013 a 30/04/2013, 01/07/2013 a 31/12/2013

INSUMO. COMÉRCIO. CRÉDITOS. AUSÊNCIA DE HIPÓTESE.

Na apuração do PIS/Pasep não cumulativo, não existe hipótese de dedução de créditos decorrentes de custos de bens e serviços utilizados como insumos na atividade de revenda de bens.

MÁQUINAS. EQUIPAMENTOS. CRÉDITOS.

Na hipótese de máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, o desconto de crédito na apuração do PIS/Pasep não cumulativo só é permitido quando esses bens sejam destinados à locação a terceiros ou utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços.

ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. CRÉDITO.

Despesas com armazenagem e frete na operação de venda gera direito a crédito na apuração da Cofins não cumulativa.

ARRENDAMENTO MERCANTIL. CRÉDITO.

O valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil, exceto de optante pelo Simples, dá direito a crédito para desconto na apuração do PIS/Pasep não cumulativo.

A decisão de piso deu procedência em parte à impugnação, para excluir dos créditos tributários constituídos de ofício os valores correspondentes aos créditos relativos às notas fiscais eletrônicas n.º 2.205 e n.º 6.625.989, emitidas pela Vivo, e n.º 28.128, emitida pela Telefônica Brasil S.A., bem como aos créditos decorrentes de valores pagos a título de arrendamento mercantil e de despesas com armazenamento e frete na operação de venda, conforme demonstrativo abaixo. Houve interposição de recurso de ofício.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (em Reais)

P.A.	Exigido Cofins	Exigido PIS	Excluído Cofins	Excluído PIS	Mantido Cofins	Mantido PIS
jan/13	1.352.973,67	293.737,70	55.658,40	12.083,73	1.297.315,27	281.653,97
fev/13	1.844.837,37	400.523,90	54.311,76	11.791,37	1.790.525,61	388.732,53
mar/13	643.655,80	139.742,25	59.205,81	12.853,89	584.449,99	126.888,36
abr/13	541.003,52	117.454,98	169.681,21	36.838,68	371.322,31	80.616,30
jul/13	1.763.208,83	382.802,98	563.963,07	122.439,35	1.199.245,76	260.363,63
ago/13	197.923,38	42.970,20	57.571,80	12.499,14	140.351,58	30.471,06
set/13	48.933,11	10.623,64	48.933,11	10.623,64	0,00	0,00
out/13	641.821,97	139.342,93	215.622,98	46.812,89	426.198,99	92.530,04
nov/13	146.675,56	31.844,04	58.024,96	12.597,53	88.650,60	19.246,51
dez/13	1.729.473,38	376.037,11	60.451,92	13.124,43	1.669.021,46	362.912,68
Total	8.910.506,59	1.935.079,73	1.343.425,03	291.664,65	7.567.081,56	1.643.415,08

* Valores referentes ao principal sobre os quais se aplicam multa de ofício e juros de mora

Em recurso voluntário, a empresa ratificou as razões de sua impugnação, nos seguintes tópicos:

- Inconsistências existentes na apuração do PIS/COFINS supostamente devidos pela empresa em decorrência das glosas de créditos efetuadas – anexo V do auto de infração;
- A necessidade de manutenção dos créditos relativos às aquisições de mercadorias (recargas eletrônicas de telefonia) para revenda;
- Ilegalidade das IN's 247/2002 e 404/2004 – entendimento da 1ª seção do STJ – REsp n. 1.221.170, necessidade de manutenção dos créditos de insumos;
- O caráter confiscatório das multas aplicadas no auto de infração.

Ao final,

(...) Ante ao exposto, a Recorrente requer seja conhecido e julgado procedente o presente Recurso Voluntário, para que, reformando a decisão primeva, declare nulo o auto de infração, a fim de que sejam mantidos os créditos do PIS e da COFINS

referentes ao exercício de 2013, ou que seja reduzida a multa a patamares mais razoáveis e proporcionais à suposta infração cometida pela Recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

Os recursos de ofício e voluntário atendem aos pressupostos legais de interposição, devendo ser conhecidos.

Tratam-se de recurso de ofício e recurso voluntário interpostos contra o acórdão n.º 16-81.660, que manteve em parte o auto de infração de PIS/COFINS por insuficiência de recolhimento das contribuições, cujos pontos controvertidos referem-se a inconsistência da base de cálculo, aquisições de bens e serviços utilizados como insumos e depreciações de máquinas e equipamentos.

RECURSO DE OFÍCIO

Conforme relatado, a decisão de piso deu procedência em parte à impugnação, para excluir dos créditos tributários constituídos de ofício os valores correspondentes aos créditos relativos às notas fiscais eletrônicas n.º 2.205 e n.º 6.625.989, emitidas pela Vivo, e n.º 28.128, emitida pela Telefônica Brasil S.A., bem como aos créditos decorrentes de valores pagos a título de arrendamento mercantil e de despesas com armazenamento e frete na operação de venda.

Houve interposição de recurso de ofício, nos termos da Portaria MF n.º 63/2017, pois a exoneração do crédito à época da decisão foi de R\$ 1.635.089,68, sobre este valor incide a multa de ofício e juros. Logo, o valor exonerado supera o limite de alçada de R\$ 2.500.000,00: R\$ 2.861.406,94.

Logo, o recurso de ofício deve ser conhecido. E, no mérito, entendo que deve ser improvido.

A autoridade fiscal verificou a existência de solicitação de crédito sobre notas fiscais inexistentes e de valores divergentes das notas fiscais emitidas, motivos pelos quais efetuou as glosas devidas.

Contudo, a Recorrente, em impugnação, alegou que as notas fiscais eletrônicas n.º 2.205, 6.625.989 e 28.128 foram devidamente autorizadas, trazendo-as aos autos.

A DRJ confirmou a existência desses documentos no portal da Nota Fiscal Eletrônica.

Logo, consignou que:

Dessa forma, não tem fundamento a glosa efetuada pela auditora-fiscal em relação a essas notas fiscais, devendo o crédito tributário constituído ser reduzido nos montantes dos créditos relativos às notas fiscais n. 2.205, 6.625.989 e 28.128.

Observe-se que a nota fiscal n.º 6.625.989 foi emitida em 04/06/2013, e não há valores lançados de ofício para o período de apuração junho/2013, sendo que o valor a ser reduzido se aplicará no mês de julho/2013, seguindo-se o mesmo critério de cálculo adotado pela autuante.

Por isso, afastados os motivos das glosas dessas notas fiscais, deve ser abatido da base de cálculo dos autos de infração o valor a elas correspondente.

Ademais, correta a decisão de piso ao reconhecer os créditos decorrentes de valores pagos a título de arrendamento mercantil, pois os incisos V, dos art. 3º, das Leis de regência, não distinguem a atividade de varejo e, de despesas com armazenamento e frete na operação de venda, cujo fundamento legal é art. 3º, IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.

Então, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconsistências existentes na apuração do PIS/COFINS supostamente devidos pela empresa em decorrência das glosas de créditos efetuadas – anexo V do auto de infração

Aponta a Recorrente que os autos de infração têm inconsistências na construção da base de cálculo de PI/COFINS:

Consoante salientado na peça impugnatória, o Anexo V do auto de infração apresenta uma planilha denominada *PLANILHA DE GLOSA DE INSUMOS E AQUISIÇÃO PARA REVENDA*, que demonstra a *TOTALIDADE* dos créditos aproveitados pela Recorrente, mas estornados pela fiscalização. A planilha aponta um *TOTAL* de estorno de créditos no montante de R\$103.546.120,30, (...)

Pois bem, se o montante de R\$103.546.120,30 representa o total de créditos informados pela Recorrente, todavia, não reconhecido pelo Fisco para fins de cálculo das contribuições devidas, chega-se à conclusão de que este valor representa a base de cálculo sujeita ao PIS/COFINS, porém, não oferecida à tributação pela empresa. **FRISE-SE: O MONTANTE ACIMA REPRESENTA A BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES.**

Aplicando-se às alíquotas de PIS/COFINS, 1,65% e 7,6%, respectivamente, à base de cálculo representativa das glosas de créditos não aceitos pelo Fisco, chega-se ao montante original supostamente não recolhido pela Recorrente de R\$1.708.510,98 a título de PIS e R\$7.869.505,14 a título da COFINS.

Todavia, o auto de infração lavrado aponta uma suposta diferença de recolhimento de R\$1.935.079,73 de PIS e R\$8.910.506,59 de COFINS.

Contudo, a construção da base de cálculo está bem demonstrada nos anexos do auto de infração, a partir das glosas de créditos, de notas fiscais não localizadas, erros nos períodos de apropriação de créditos e diferenças constatadas nos valores de algumas notas fiscais.

Como bem apontado pela DRJ, a Recorrente não teceu nenhum argumento sobre as diferenças constatadas nos valores de algumas notas fiscais. Não o fez em recurso voluntário também.

O relato da fiscalização e as planilhas que acompanham os autos de infração, anexas, são claros ao demonstrar a forma do cálculo do crédito exigido:

Para a determinação da base de cálculo do PIS/ COFINS foi verificado o total das receitas auferidas, conforme contabilidade da empresa, conta 31110000 - vendas de mercadorias e 31120000 – receita de serviços prestados.

(...)

Foi elaborado o Anexo IV, onde consta a relação de notas fiscais, a competência em que o crédito foi solicitado, a empresa emitente, o CFOP, o valor do crédito solicitado e a data da efetiva emissão da Nota Fiscal (data do direito ao crédito), conforme cópias das notas fiscais fornecidas pela empresa.

No Anexo IV também consta a relação das notas fiscais inexistentes, bem como os valores efetivos das mesmas, quando estas apresentaram divergências.

No Anexo III se encontra discriminado o total da base de cálculo de crédito glosado que é o resultado dos créditos glosados nas competências indevidas com os créditos apurados conforme data de emissão da NF – Glosa (A) e os valores glosados (B) que discrimina as divergências nos valores de notas fiscais ou por notas fiscais inexistentes com os valores considerados pela empresa.

3- DOS ANEXOS ELABORADOS PELA FISCALIZAÇÃO:

Anexo III – Demonstra os créditos glosados por competência;

Anexo IV – Discrimina todas as notas fiscais que foram glosadas e creditadas na competência em que foram emitidas; também discrimina as notas fiscais que tinham seus valores divergentes ou ainda que não existiam conforme consulta ao Portal de Notas fiscais Eletrônicas;

Anexo V - Discriminam os valores de crédito utilizados pela empresa conforme EFD contribuições, as glosas conforme anexo IV e as glosas resultantes da aplicação dos percentuais sobre bens e insumos utilizados pela empresa na sua totalidade, os valores de crédito mensais glosados e os valores de créditos admitidos.

Anexo VI – Discrimina a insuficiência de recolhimento mensal para o PIS e COFINS.

Por fim, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, entendo que não há dúvida na forma de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS, logo deve ser negado o requerimento de diligência.

Necessidade de manutenção dos créditos relativos às aquisições de mercadorias (recargas eletrônicas de telefonia) para revenda

Sustenta que a AQUISIÇÃO de mercadorias (recargas eletrônicas de telefonia) para revenda é o momento para o reconhecimento das receitas e das despesas e, conseqüentemente, do reconhecimento dos créditos do PIS/COFINS:

Pois bem, feitas as considerações acima acerca do momento de reconhecimento das receitas (e via de consequência, das despesas –, no caso, os bens adquiridos para revenda), mister demonstrar que as despesas relativas à aquisição das recargas pré-pagas pela Recorrente, e logicamente, os créditos do PIS/COFINS referente aos bens adquiridos para revenda, devem ser reconhecidos NO MOMENTO DA AQUISIÇÃO DOS BENS (TRADIÇÃO).

Em face do já citado princípio da competência, que, como dito, rege o PIS/COFINS, é permitido o crédito relativo às aquisições de bens que ocorrerem no mesmo mês em que for realizada a revenda (ainda que de forma virtual, como no caso dos autos).

Tendo em vista que a aquisição dos bens móveis (recargas online), na forma prevista no Código Civil Brasileiro⁶, se dá pela tradição, que nada mais é do que a transferência da posse que se exerce sobre uma coisa para outro sujeito, o que resulta de negócio jurídico, toda recarga online que foi adquirida, dando entrada no estoque virtual da Recorrente em determinado mês – *planilhas e comprovantes de pagamento em anexo*, pode ser aproveitado como crédito para fins de cálculo do valor a ser pago a título de PIS/COFINS.

Note-se que a própria Receita Federal do Brasil, na página virtual do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, no link “Perguntas Frequentes” é categórica ao afirmar que a data correta para o fato gerador do crédito do PIS/COFINS é o momento da AQUISIÇÃO dos bens. (...)

Em face de todo o exposto e considerando-se que:

(i) o contrato de distribuição da Recorrente junto às operadoras determina que a aquisição das recargas online pela Recorrente ocorre por meio de créditos disponibilizados pelas operadoras, o que pode se dar antes mesmo da emissão da nota fiscal de venda pela operadora;

(ii) no momento da entrada virtual das recargas online no estoque da Recorrente, resta operada a tradição dos bens adquiridos para a revenda, sendo, este, o momento da aquisição;

(iii) as contribuições para o PIS e a COFINS são regidas pelo princípio da competência,

Pode-se concluir que a Recorrente faz jus aos créditos das contribuições para o PIS/COFINS no mês da aquisição das recargas para revenda, podendo tais valores serem utilizados como créditos, para abatimento do montante apurado a título do PIS/COFINS referente à receita bruta de venda das recargas online no mês, ainda que a nota fiscal não tenha sido emitida pela operadora de telefonia celular. Logo, mister a reforma da decisão recorrida, neste ponto.

Em suma, entende a Recorrente que faz jus aos créditos de PIS/COFINS no mês da aquisição das recargas para revenda, podendo tais valores serem utilizados como créditos, para abatimento do montante apurado a título do PIS/COFINS referente à receita bruta de venda das recargas *on line* no mês, ainda que a nota fiscal não tenha sido emitida pela operadora de telefonia celular.

Entretanto, nos termos dos art. 1º, *caput* e § 1º das Leis de regência, os créditos podem ser descontados na apuração do PIS/Pasep e da COFINS no período da emissão das notas fiscais.

Concordo com a interpretação dada pela DRJ aos contratos da Recorrente com a VIVO S/A, cujas razões transcrevo a seguir:

Para apreciar a alegação referente ao período em que se deve descontar os créditos na apuração do PIS/Pasep e da Cofins sob o regime não cumulativo, é preciso

primeiro analisar as atividades da contribuinte. Ela afirma, tomando a Vivo como exemplo, que a operadora lhe forneceria um limite de crédito para aquisição de recargas pré-pagas, sendo que a distribuição (venda) dessas recargas *on line* seria considerada ocorrida no momento em que a operadora disponibilizasse a recarga no acesso móvel do cliente. Afirma ainda que a operadora somente emitiria a nota fiscal de venda das recargas revendidas no período no primeiro dia útil posterior ao fechamento de cada quinzena do mês, o que poderia se dar em momento posterior à efetiva transferência da propriedade das recargas para ela, ou seja, em momento posterior à aquisição das recargas. E resume:

o processo de aquisição e comercialização das recargas on line ocorre da seguinte forma: (i) RV adquire as recargas on line (créditos) para serem revendidos no mês; (ii) RV efetua o pagamento para as operadoras (iii) RV revende as recargas on line aos usuários das operadoras; (iv) RV emite relatório das recargas on line revendidas, encaminhando às operadoras; (v) operadora emite nota fiscal de venda das recargas on line (o que pode ocorrer no mês subsequente à aquisição e a revenda).

É certo que a cláusula 1.1.1. do contrato com a Vivo dispõe que a *distribuição de créditos pré-pagos, objeto deste Contrato, se efetivará, para todos os fins de direito, no exato momento em que a VIVO disponibilizar a recarga no acesso móvel do Cliente, na modalidade on line.*

Porém, ao contrário do que afirma a impugnante, não há menção a “vendas” nessa cláusula, mas simplesmente a distribuição.

Outra correção que deve ser feita é que, ao contrário do que afirma a autuada, o pagamento para a operadora não é feito antes da emissão da nota fiscal, mas sim em até cinco dias contados do fechamento de cada quinzena, como previsto na cláusula 7.3:

7.2. No primeiro dia útil posterior ao fechamento de cada quinzena (1 a 15; 16 a 30 ou 31), a VIVO enviará à REVENDEDORA Nota(s) Fiscal(is)/Informe(s) de Faturamento(s).

7.2.1 Caso haja divergência entre o documento de cobrança enviado pela VIVO e os dados de faturamento da REVENDEDORA, esta deverá informar a VIVO, que procederá às apurações/análises cabíveis, sendo que o pagamento deverá ser realizado no valor informado pela VIVO. Após a finalização das apurações/análises, caso sejam constatados problemas no faturamento da VIVO, será feito o acerto no faturamento/corte subsequente.

7.3 Todos os pagamentos devidos pela REVENDEDORA a VIVO, referentes aos créditos pré-pagos comercializados, serão realizados através de depósito na conta corrente bancária indicada neste Contrato, para livre movimentação, em até 5 (cinco) dias contados do fechamento de cada quinzena em consideração.

7.3.1 O valor do depósito, a ser realizado pela REVENDEDORA, será o valor da Nota Fiscal/Informe de Faturamento enviado pela VIVO, correspondente ao montante líquido já deduzido o deságio previsto no item 7.1 supra.

7.3.2 É responsabilidade da REVENDEDORA providenciar o depósito, no vencimento da obrigação, sob pena de incidir nas sanções e encargos previstos neste Contrato. (destaque acrescido)

Na realidade, apesar de a operadora distribuir os créditos na quinzena anterior, a compra de fato só se aperfeiçoa com a emissão da nota fiscal. Antes disso, considerando ainda que nem houve o pagamento, não há que se falar em custo ou despesa e, por conseguinte, não há que se falar em crédito a descontar na apuração do PIS/Pasep e da Cofins.

A impugnante menciona o princípio da competência, mas isso não a socorre. Com efeito, segundo esse princípio as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado no período em que ocorrerem. No caso concreto, a despesa só ocorre com a emissão da nota fiscal, quando então fica caracterizada a aquisição efetuada.

Em busca de suporte para sua argumentação, a autuada cita o art. 1.267 do Código Civil Brasileiro, com o qual quer defender que a aquisição dos bens móveis se daria pela tradição, que nada mais seria do que a transferência da posse. Contudo, esse dispositivo não tem aplicação no caso em tela, porque a questão da posse diz respeito ao domínio do bem, e não à aquisição do direito sobre esse bem. Aqui o que importa é o momento da aquisição, momento da despesa, do custo, o que, como visto, se dá quando da emissão da nota fiscal que caracteriza a venda efetuada pela operadora.

A contribuinte cita também a pergunta nº 46 que consta entre as “Perguntas Frequentes” no site do Sped. Vale transcrever:

46. Qual a data correta para o fato gerador do crédito do PIS/COFINS para a geração dos registros C100 e C170? A DATA DA EMISSÃO DA NF OU A DATA DE ENTRADA?

*A legislação das contribuições sociais (Leis 10.637 e 10.833, art. 3º, § 1º, I) estabelece que o direito ao crédito se efetiva com as aquisições do mês (de bens para revenda e de bens a serem utilizados como insumos). Cada empresa que estabelece o momento de registro da aquisição de bens com direito a crédito – se quando da emissão do documento fiscal ou se quando da entrada. **O determinante é que tenha ocorrido o fato jurídico representativo da AQUISIÇÃO, que se implementa com a própria emissão da nota fiscal ou com o pagamento da mercadoria adquirida.** Se uma empresa adquire mercadorias, mediante emissão de nota fiscal, no dia 28 do Mês 1, já tem direito a escriturar a aquisição e a apropriar o crédito no próprio mês 1, mas se a empresa, por questões operacionais ou de controle interno da mesma resolve só registrar a operação de aquisição quando da entrada das mercadorias no estabelecimento, início do Mês 2, então ela vai se apropriar do crédito no mês 2. (destaque acrescido)*

Ao grifar o texto dessa pergunta em sua impugnação, a autuada parou exatamente ao final da oração *o determinante é que tenha ocorrido o fato jurídico representativo da aquisição*. Com isso ela deixa de ressaltar que essa pergunta afirma que a aquisição se implementa com a emissão da nota fiscal ou com o pagamento da mercadoria adquirida. Ou seja, o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil estabelecido nessa pergunta está em plena consonância com o entendimento acima exposto. Logo, ao contrário do que crê a contribuinte, a citação dessa pergunta demonstra a inconsistência da sua argumentação.

Por conseguinte, as glosas devem ser mantidas.

Ilegalidade das IN's 247/2002 e 404/2004 – entendimento da 1ª Seção do STJ, RE 1.221.170 – necessidade de manutenção dos créditos de insumos

A empresa descreve sua atividade dessa forma:

Como dito alhures, a Recorrente, RV Tecnologia e Sistemas S/A, é uma sociedade anônima que tem como principal atividade a distribuição de recargas eletrônicas pré-pagas de créditos de telefonia para os usuários de telefonia móvel, bem como a distribuição de “chip” telefônico para acesso à utilização dos serviços de telefonia, possuindo com as operadoras de telefonia celular contratos vigentes para a distribuição das Recargas OnLine para telefonia celular pré-paga, tais como VIVO, TIM, OI, CLARO, ALGAR, EMBRATEL, NEXTEL, dentre outras.

O processo de aquisição e comercialização das recargas online ocorre da seguinte forma:

- A. RV adquire as recargas online (créditos) para serem revendidos no mês;
- B. RV efetua o pagamento para as operadoras
- C. RV revende as recargas online aos usuários das operadoras;
- D. RV emite relatório das recargas online revendidas, encaminhando às operadoras;
- E. Operadora emite nota fiscal de venda das recargas online (o que pode ocorrer no mês subsequente à aquisição e a revenda).

O fluxograma abaixo demonstra exatamente o processo de aquisição e comercialização das recargas virtuais:



As etapas “A” a “E” acima descritas podem ser descritas da seguinte forma:

Etapa A – Nessa etapa, a operadora de telefonia DISPONIBILIZA PARA A NOSSA PLATAFORMA TECNOLÓGICA (MOMENTO DA TRADIÇÃO), a recarga solicitada pelo cliente, e a RV EFETUA O PAGAMENTO PELAS AQUISIÇÕES DE RECARGAS REALIZADAS;

Etapa B – Nessa etapa, a RV disponibiliza à rede de varejistas (PDV's), através dos equipamentos “POS's” previamente instalados nesses estabelecimentos pela nossa equipe de vendas, a recarga solicitada pelo cliente;

Etapas C, D e E – Essas etapas, que ocorrem quase que de forma simultânea, o usuário da recarga de telefonia celular, efetua o pagamento da recarga ao PDV, recebe do mesmo o seu comprovante de crédito e a operadora disponibiliza a recarga para utilização no celular do usuário.

Diante da ilegalidade das INs reconhecida pelo STJ, sustenta que o art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/02 e Lei 10.833/03, admitem que “gerará crédito TODOS os bens e serviços utilizados como insumos, entendidos como aqueles NECESSÁRIOS à prestação de serviços e à produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto quando pagos à pessoa física em face de sua mão-de-obra ou referente à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições sociais ora tratadas”.

Então, requer o reconhecimento dos créditos de insumos tanto na atividade de prestação de serviços, como na atividade de compra e venda de recargas, pois desempenha as duas atividades com os mesmos insumos, conforme o fluxograma:



Os recursos utilizados – plataforma tecnológica, terminais POS, estrutura física e de pessoal, etc. – são exatamente os mesmos na prestação de serviços e na distribuição das recargas. A diferença está que, em alguns contratos firmados, por exigência das operadoras (Nextel – conta contábil 31120223, Claro S/A – conta contábil 31120213 e TIM Akira – conta contábil 31120228), cujo percentual sobre o faturamento não alcança 1% da receita bruta total da Recorrente, houve a formatação do negócio na modalidade de prestação de serviços, em que é alterada apenas a forma de remuneração da Recorrente, em nada alterando os insumos utilizados, conforme contratos acostados à presente defesa.

Aponta que faz jus aos créditos de: custo de telemetria de chip de dados; custo de processamento de transações; comissão de representantes comerciais e revendedores de produtos e bobinas.

Acrescenta que, tanto na prestação de serviços, como na revenda das recargas pré-pagas de telefonia celular, os insumos utilizados são exatamente os mesmos, logo não há que se falar em apuração proporcional (admitindo os créditos apenas proporcionais à receita de prestação de serviços) como fez a fiscalização.

Observo que a empresa insurge-se contra o rateio, mas quando intimada, informou que não utiliza critérios de rateio para a alocação de custos, por serem despesas em comum às duas atividades.

Ressalte-se que não há suporte legal para a pretensão de tomada de créditos a título de insumos na atividade comercial.

Confira-se o relato fiscal:

O contribuinte foi intimado, por meio do TIF nº 2 a informar se conseguiria separar os custos referentes às suas receitas: de prestação de serviço e de vendas. Caso não houvesse para indicar se existe algum critério de rateio e apresentá-lo.

Em resposta à intimação informou que não há separação dos custos referentes às receitas de serviços e de vendas, uma vez que os recursos utilizados, plataforma tecnológica, terminais POS, estrutura física e de pessoal são exatamente os mesmos na prestação de serviços e na distribuição (venda) das recargas.

Também informou que não há utilização de critérios de rateio para alocação de custos, uma vez que tanto na atividade de prestação de serviços como na atividade de compra e venda de recargas, ela desempenha a mesma atividade, utilizando os mesmos insumos para ambas as atividades, não havendo necessidade de rateio.

Pode-se então concluir que o contribuinte não utiliza sistema integrado de custos ou critério que possibilite a apropriação da parcela dos custos e despesas comuns, para cada uma das suas atividades, comércio ou prestação de serviço. Observa-se que para ambos os casos estes valores integraram a base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS no regime da não cumulatividade.

(...)

Como a empresa não utiliza sistema integrado de custos ou critério que possibilite a apropriação da parcela dos custos e despesas comuns, para cada uma das suas atividades, e ainda como a legislação não previu um critério de rateio diverso do contábil para estas situações, em que se verifica que o mesmo serviço e/ou o mesmo bem do imobilizado é utilizado tanto na prestação de serviços quanto na revenda, onde não é admitida estes créditos, faz-se necessário adotar um critério contábil que aproprie parcela dos custos e despesas comuns a cada uma das atividades.

Diante do acima exposto, chegou-se à conclusão que o método mais apropriado, principalmente, pela falta de outras opções, que para avaliar a proporção de uso da plataforma tecnológica, com operações de revenda e de prestação de serviço, seria confrontar os referidos custos e despesas com as receitas proporcionais em cada modalidade, de revenda e de prestação de serviços.

Com base nas informações prestadas pelo contribuinte, conforme registros contábeis SPED – Balancete Mensal, as receitas de revenda e de prestação de serviços, que compuseram a base de cálculo dos débitos de PIS e COFINS apurados no período, têm a seguinte proporcionalidade:

	VENDAS	PREST. SERVIÇOS	TOTAL
RECEITAS 2013	3.054.260.493,40	4.101.618,63	3.058.362.112,03
PROPORÇÃO	99,87%	0,13%	100%

O percentual acima será aplicado para encontrar a parcela de custos e despesas que integraram a base de cálculo da não cumulatividade para as receitas de prestação de serviços e para as receitas de revenda. Este critério de rateio permite uma melhor vinculação de cada custo ou despesa proporcionalmente ao faturamento que eles geraram.

De fato, o rateio foi correto já que permitiu o aproveitamento da parte proporcional à prestação de serviço dos créditos decorrentes de bens e serviços utilizados como insumos.

Assim, como já dito acima há a vedação legal à tomada de crédito a título de insumo para varejistas, logo não há sequer que se aferir relevância ou essencialidade aos gastos, diante dessa premissa básica de proibição para a atividade.

Explico.

As leis de regência, em seus art. 3º, II, prescrevem que é possível o creditamento em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda:

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 no 10.485, 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;

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos e com decisão publicada em 24 de abril de 2018.

No julgamento, foram fixadas as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas nº 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 nº 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.

Consignou a decisão da Corte Superior que a atividade industrial ou a prestação de serviços pressupõe a análise da relevância ou essencialidade dos dispêndios relacionados à atividade, sendo vedada a tomada de crédito em relação a despesas gerais e administrativas.

Todavia, o acórdão do STJ, ao consignar que insumo é dispêndio essencial e relevante para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte não estendeu o conceito para as empresas varejistas. É uma falácia a afirmação de que a atividade comercial pode também se creditar a título de insumos.

Desse modo, não há falar-se em extensão pelo STJ dos limites impostos pelo inciso II das leis de regência, porquanto os textos legais versam restritivamente sobre os dispêndios relacionados à produção de bens e à prestação de serviços.

Então, negar creditamento à empresa comercial com fundamento no inciso II, não representa violação da não-cumulatividade prevista no art. 195, § 12, da CF/88, ao contrário, implica em observância da Lei que regulamenta o regime.

Em suma, não há que se cogitar a análise de relevância e essencialidade aos itens pleiteados pela empresa.

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, que disciplina expressamente a aplicação dos critérios da essencialidade ou da relevância para a determinação do que é insumo para a não-cumulatividade de PIS e COFINS, é o veículo normativo que se volta a explicitar os limites interpretativos do conceito de insumo estabelecidos pelo STJ no âmbito da Receita Federal do Brasil. É de se destacar que prescreve no seu item 2:

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

Enfim, as glosas devem ser mantidas.

Depreciação do ativo imobilizado

A depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado ensejará a apropriação de créditos da não-cumulatividade, exclusivamente, para máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que sejam adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens ou na prestação de serviços, nos termos do art. 3º, inciso VI, das Leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003:

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

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Portanto, estão corretas as glosas de depreciações de imobilizados quando aplicados na atividade varejista.

Caráter confiscatório das multas aplicadas no auto de infração

O argumento da Recorrente posto neste tópico não pode ser conhecido, uma vez que implica em análise de constitucionalidade, o que é vedado pela Súmula CARF nº 2.

Conclusão

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora