



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.729462/2016-84
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-009.118 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de novembro de 2020
Recorrente RV TECNOLOGIA E SISTEMAS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/03/2012 a 31/03/2012, 01/05/2012 a 31/05/2012, 01/10/2012 a 31/12/2012

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

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

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

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

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

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(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, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Semíramis de Oliveira Duro, Breno do Carmo Moreira Vieira 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\$ 5.649.115,52 (fls. 2/7), e da Contribuição para o PIS/Pasep, no montante total de R\$ 1.226.448,98 (fls. 9/14), ambos referentes aos períodos de apuração março/2012, maio/2012 e outubro/2012 a dezembro/2012.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 16/23), 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 que o crédito gerado conforme as notas fiscais de compras para revenda, CFOPs 1102 e 2102, eram inferiores ao total de crédito solicitado. Assim foi solicitado à empresa para que apresentasse o arquivo mensal de notas fiscais consideradas como compras para revenda conforme EFD- Contribuições.

Após comparar o arquivo apresentado pela empresa com o arquivo de notas fiscais gerado pelo SPED-NFe (CFOPs 1102 e 2102), constatou-se que muitas notas fiscais constantes do arquivo enviado pela empresa não constavam no EFD – Contribuições com estes CFOPs 1102 e 2102. Sendo assim, a fiscalização solicitou para que a empresa apresentasse as cópias destas notas fiscais faltantes em arquivo PDF.

Ao analisar as cópias das notas fiscais de compras apresentadas pela empresa, 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 nº 177/2007 à SEFAZ/ MG, e ainda o Convênio ICMS 55/05, todos anexados ao 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 conforme demonstramos abaixo.

Da análise dos arquivos gerados nos sistemas da Receita Federal e também das cópias das notas fiscais enviadas pela empresa, foi observado que as datas das notas fiscais estavam de acordo com a competência do crédito solicitado, conforme EFD – contribuições.

Foi constatado ainda que os valores de algumas notas fiscais de entrada, informados pela empresa no EFD – Contribuições, listadas no TIF Nº 2, tinham seus valores divergentes do arquivo de notas fiscais constante dos sistemas da Receita Federal. Assim foi solicitado que a empresa enviasse as cópias destas notas fiscais. Para as notas fiscais relacionadas abaixo a empresa não apresentou as suas cópias sob alegação de não terem sido encontradas.

Portanto, para as notas fiscais abaixo relacionadas, foram considerados os valores constantes do arquivo gerado pelo sistema da Receita Federal e foram glosados os créditos referentes às compras de mercadorias para revenda conforme planilha abaixo:

[planilha com os dados das notas fiscais nos 300412, 310512, 310812 e 301112]

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.

Na modalidade acima, 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, que é quando 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 final, que está efetuando a compra em um estabelecimento credenciado.

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 nº 1 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 o contribuinte 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.

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 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. As contas contábeis referentes a estes créditos foram informadas pelo contribuinte em resposta ao TIF n.º 3, anexo a este termo. 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 o cálculo de 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.

Ao analisar os créditos informados pelo contribuinte, observa-se que foram apropriados, em sua totalidade, sobre os serviços e sobre a depreciação dos equipamentos necessários à aplicação de sua plataforma tecnológica, bem como de créditos relativos às despesas de comunicação necessárias a estas atividades e ao desenvolvimento e manutenção do software e hardware utilizados tanto na comercialização dos créditos de telefonia, quanto na prestação de serviços de captura de dados.

A legislação apenas prevê a utilização desses 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. (...)

O percentual acima deve ser 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.

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 referentes a:

- Aquisições de bens utilizados como insumos;*
- Serviços utilizados como insumos;*
- Contraprestações de arrendamento mercantil;*
- Depreciações máquinas e equipamentos.*

Com base na contabilidade da empresa foi constatado que os créditos da não cumulatividade sob a rubrica “Máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo permanente (créditos sobre encargos de depreciação)”, contabilizados nas contas 41551401 e 41551402 recaem fundamentalmente sobre a depreciação de computadores, periféricos e Terminais de Ponto de Venda – POS e Sistema de aplicação de software. Também foram informados alguns valores relativos a móveis e utensílios.

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.

Cientificada dos autos de infração em 12/12/2016 (fl. 71), a contribuinte, em 10/01/2017 (fl. 319) apresentou impugnação (fls. 320/354), 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 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 à 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. (...)

Analizando o relatório fiscal, verifica-se que a fiscalização autuante glosou diversos créditos relativos aos bens adquiridos pela Impugnante para revenda, por suposta ausência de comprovação pelo contribuinte das origens dos créditos, em virtude da não apresentação das notas fiscais constantes do quadro abaixo: (...)

Ocorre que, de acordo com o princípio da verdade material descrito no tópico anterior, o simples fato da ausência da nota fiscal em virtude do longo tempo transcorrido entre a data dos créditos (2012) e a fiscalização realizada, não pode ensejar a glosa dos créditos.

Vale frisar que as planilhas anexas, juntamente com os comprovantes de pagamento das aquisições das mercadorias constantes das notas fiscais glosadas pela fiscalização (já solicitados às instituições bancárias responsáveis pela movimentação financeira da Impugnante – protocolo anexo) comprovam que todas as recargas de telefonia comercializadas pela Impugnante foram efetivamente adquiridas das operadoras de telefonia celular, fazendo os comprovantes de pagamento prova da efetiva aquisição dos produtos e, via de consequência, possibilitando o creditamento no mês da aquisição das recargas.

Isso porque as contribuições para o PIS/COFINS são regidas pelo regime de competência, ou seja, para fins de cálculo das contribuições sociais, as receitas (e consequentemente 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 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 investidora 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 – 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. (...)

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 n.º 10011 da Disit/SRRF10, de 30/06/2014, e da Solução de Consulta n.º 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 n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003). Em apoio a seu entendimento, a impugnante cita jurisprudência do Carf (Acórdãos n.º 3402-003.216 e n.º 3401-001.585).

No que tange aos créditos referentes às despesas com armazenamento e frete na operação de venda, a atuada 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 n.º 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 atuada 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. 5/8 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 n.º 16-81.663, deu provimento parcial à impugnação, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2012 a 31/03/2012, 01/05/2012 a 31/05/2012, 01/10/2012 a 31/12/2012

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

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 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 excluiu do auto de infração os créditos decorrentes de valores pagos a título de arrendamento mercantil e de despesas com armazenamento e frete na operação de venda.

Em recurso voluntário, a empresa defende:

- 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,

(...) 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 2012, 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.

O recurso voluntário atende aos pressupostos legais de interposição, devendo ser conhecido.

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

Insurge-se contra as glosas relativas às notas fiscais de aquisição n. 300412, 310512, 310812 e 3011121, mantidas em virtude da ausência de apresentação das primeiras vias dessas notas fiscais. Justifica:

Tendo em vista a natureza das atividades desempenhadas pela recorrente, “revenda da recarga virtual on-line”, não há como existir uma venda de crédito de telefonia celular, sem uma correspondente aquisição (compra) que a preceda.

Toda a atividade de compra e venda das recargas eletrônicas se dá de forma virtual e on line, ou seja, somente se as recargas tiverem efetivamente dado entrada nos estoques virtuais da recorrente é que a revenda futura é possível. Frise-se: fluxo das recargas, desde o envio pelas operadoras para a recorrente, passando pelo posterior repasse da recorrente para os PDV's e, por fim, dos PDV's para os consumidores finais (clientes das operadoras de telefonia), somente é autorizado pela plataforma tecnológica (sistema informático) da recorrente após a efetiva entrada da mercadoria no estoque do vendedor.

Diferentemente do argumento constante da decisão recorrida no sentido de que somente as notas fiscais de aquisição comprovariam a entrada nas mercadorias no estabelecimento da adquirente, em que pese possa ter algum sentido nas operações com mercadorias físicas, no caso das operações realizadas pela empresa (recargas eletrônicas) comprovou-se ser inviável e operacionalmente impossível, já que as operações são realizadas instantaneamente, de forma on line, ou seja, se não tivesse havido a entrada não seria possível a saída subsequente, frise-se, devidamente tributada pela recorrente pelo PIS/COFINS.

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.

Não há razão no argumento. Ressalte-se que a glosa decorreu da constatação pela fiscalização de divergência entre os valores de algumas notas fiscais de entrada informados pela empresa no EFD – Contribuições, e àqueles constantes do arquivo de notas fiscais nos sistemas da Receita Federal. Então, foi solicitado que a empresa enviasse as cópias destas notas fiscais, com vistas a sanar tal diferença.

A empresa não apresentou as suas cópias sob alegação de não terem sido encontradas. Por isso, para as notas fiscais abaixo relacionadas, foram considerados os valores constantes do arquivo gerado pelo sistema da Receita Federal e foram glosadas as diferenças:

Glosas nas entradas

Data de Emissão da NF	Nº da NFe	Valor da NFe cf. EFD Sistema Receita	Valor da NFe cf arquivo enviado pela Empresa e EFD	Diferença Glosada nos Créditos relativos às Compras
30/04/2012	300412	6.520.621,22	14.891.682,83	8.371.061,61
31/05/2012	310512	7.231.646,71	27.138.477,32	19.906.830,61
31/08/2012	310812	23.584.309,39	24.872.456,81	1.288.147,42
30/11/2012	301112	5.424.766,27	5.771.725,34	346.959,07

Concordo com a DRJ no sentido da necessidade de desconsideração dos créditos para desconto na apuração do PIS/Pasep e da Cofins relativos a compras não comprovadas por meio de apresentação das respectivas cópias das notas fiscais:

A impugnante discorre bastante sobre sua atividade, para tentar justificar o fato de aproveitar créditos de compras para as quais não apresentou cópias das notas fiscais.

Porém toda a sua argumentação sobre suas atividades, sobre o princípio da competência e o momento em que as despesas deveriam ser consideradas, com a citação de entendimentos da RFB, não tem o condão de comprovar que, nos casos específicos que a auditora-fiscal enumera, realmente as compras teriam sido efetivadas. Isso porque ela não apresentou as cópias das respectivas notas fiscais.

Veja-se que a não apresentação desses documentos, se de fato tais compras tivessem mesmo sido efetivadas, não tem explicação, uma vez que, mesmo que a contribuinte não as tivesse em seu poder, poderia requisitá-las às vendedoras.

A autuada entende que os comprovantes de pagamento fariam prova das aquisições. Contudo, os pagamentos efetuados podem muito bem não ser referentes a compras. Tendo em vista essa possibilidade, a única forma que a contribuinte tem para comprovar as compras efetuadas é a apresentação das cópias das notas fiscais correspondentes aos pagamentos que alega ter feito.

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 seu processo produtivo 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 Recarga OnLine para telefonia celular pré-paga, tais como VIVO, TIM, OI, CLARO, ALGAR, EMBRATEL, NEXTEL, dentre outras.

Em resumo, 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, inciso II, das Leis n.ºs. 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 lubrificante, 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, fazendo jus aos créditos de: depreciação do ativo imobilizado; custo de telemetria de chip de dados; custo de processamento de transações; comissão de representantes comerciais e revendedores de produtos; 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. 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 1 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 o contribuinte 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.

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 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. As contas contábeis referentes a estes créditos foram informadas pelo contribuinte em resposta ao TIF nº 3, anexo a este termo. 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 o cálculo de 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.

Ao analisar os créditos informados pelo contribuinte, observa-se que foram apropriados, em sua totalidade, sobre os serviços e sobre a depreciação dos equipamentos necessários à aplicação de sua plataforma tecnológica, bem como de créditos relativos às despesas de comunicação necessárias a estas atividades e ao desenvolvimento e manutenção do software e hardware utilizados tanto na comercialização dos créditos de telefonia, quanto na prestação de serviços de captura de dados.

A legislação apenas prevê a utilização desses 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.

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 2012	2.154.570.216,11	1.569.198,28	2.156.139.414,39
PROPORÇÃO	99,93%	0,07%	100%

O percentual acima deve ser 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.

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 referentes a:

- Aquisições de bens utilizados como insumos;
- Serviços utilizados como insumos;
- Contraprestações de arrendamento mercantil;
- Depreciações máquinas e equipamentos.

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.

A não-cumulatividade foi instituída para o PIS pela Lei nº 10.637/2002 e para a COFINS pela Lei nº 10.833/2003.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, a não-cumulatividade antes prevista na Lei nº 10.833/2003 adquiriu *status* constitucional: “§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.”

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;

Entretanto, o conceito de insumo para fins de creditamento no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS gerou, desde a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, controvérsia de interpretação entre a administração tributária e os sujeitos passivos acerca dos gastos que podem ser tomados como créditos.

Isso porque, de um lado, a Receita Federal do Brasil regulamentou a sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, por meio das Instruções Normativas nº 247/02 (art. 66, § 5º) e 404/04 (art. 8º, § 4º), aplicando ao insumo o conceito restritivo da legislação do IPI:

Dessa forma, nos termos das instruções normativas, a apuração de crédito era autorizada, apenas, na fabricação ou produção de bens destinados à venda, se tratar-se de: matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofressem alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou

químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não incluídas no ativo imobilizado. E, para a prestação de serviços, os bens e serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, desde que os bens não estivessem incluídos no ativo imobilizado e os serviços fossem aplicados ou consumidos na atividade.

Em sentido oposto, os sujeitos passivos defenderam que insumo é aquele que encontra fundamento na legislação do IRPJ, nos termos dos art. 302 e 311 do Decreto n.º 9.580/2018 (anteriores art. 290 e 299, do revogado Decreto n.º 3.000/99), como todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Nessa linha, insumo corresponderia ao custo de produção dos bens ou dos serviços vendidos e às despesas operacionais não computadas nos custos, necessárias para a atividade da empresa e manutenção da fonte produtora.

No CARF, há acórdãos que adotaram como premissas de julgamento as duas correntes. Cite-se como exemplos os seguintes: (i) conceito do IPI: acórdãos n.º 202-19.126; 2101-00.057; 3301-00.423; 3301-00.415; 3801-00.547 e 3102-00.861 e (ii) conceito do IRPJ: acórdãos n.º 203-13.045; 3202-00.225 e 201-81.737.

Ao longo do tempo, todavia, o CARF construiu e consolidou entendimento de que o insumo deve ser essencial ou pertinente ao processo produtivo e, por conseguinte, à execução da atividade empresarial desenvolvida, afastando-se a adoção dos critérios tanto da legislação do IPI quanto do IRPJ e estabelecendo conceito intermediário, baseado no critério da essencialidade e pertinência ao processo produtivo.

Por conseguinte, foi afastada a restrição ao conceito de insumo construído a partir da legislação do IPI, porquanto as Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03 não prescreviam a remissão às normas desse imposto. Assim, as leis de regência não limitavam a tomada de créditos aos relacionados com a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, e mais, não faziam nenhuma referência à aplicação da legislação do IPI.

Logo, o conceito de insumo, para fins de creditamento de PIS e COFINS, não passa pela análise do desgaste, incorporação ou consumo direto no processo produtivo. Dessarte, podem ser insumos aqueles bens utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo da empresa, ainda que não sofram alterações decorrentes do processo de transformação do qual resulta a mercadoria industrializada.

Ademais, não se equipara o conceito de insumo ao de despesa necessária previsto na legislação do imposto de renda, por se tratar de previsão legal também específica a esse imposto.

Em síntese, segundo a jurisprudência do “conceito intermediário”, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de pertinência ou essencialidade à atividade desempenhada pela empresa.

Posteriormente, 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 n.º 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos e com decisão publicada em 24 de abril de 2018.

O recurso especial é de empresa industrial do ramo alimentício, que pleiteou como insumo, os custos gerais de fabricação e despesas gerais comerciais incorridos na produção de seus produtos: "Custos Gerais de Fabricação" (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).

Em contraposição, a Fazenda Nacional defendeu que a definição de insumo deve ser restritiva, voltada aos bens e serviços que exerçam função direta sobre o produto ou serviço final, tal como disciplinado pelas Instruções Normativas da Receita Federal. Dessa forma, caso o legislador desejasse ampliar o conceito de insumo, não teria incluído dispositivos legais autorizando o creditamento de despesas outras taxativamente enumeradas nas Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03.

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

Em virtude disso, é possível concluir que a jurisprudência construída pelo CARF de "conceito intermediário" está alinhada com o julgamento do STJ, diferindo apenas a nomenclatura "pertinente" e "relevante", mas tendo as expressões o mesmo significado.

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 incisos II dos art. 3º 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 dos quatro itens pleiteados pela empresa, já que tanto o conceito "intermediário" aplicado pelo

CARF quanto o *decisum* do STJ, nenhum deles, **reconhece dispêndio a título de insumo para as empresas comerciais, mas sim para àquelas expressamente autorizadas pelas Leis de regência: “produção ou fabricação” e “prestação de serviços”.**

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.

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 voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora