



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

**Processo nº** 16327.721770/2011-16  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3102-000.313 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 28 de maio de 2014  
**Assunto** Auto de Infração - PIS/Pasep e Cofins  
**Recorrente** LIDERPRIME ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decidem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do Voto e Relatório que integram o presente julgado.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa – Presidente e Relator

EDITADO EM: 17/07/2014

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Andréa Medrado Darzé, José Paulo Puiatti, Mirian de Fátima Lavocat de Queiroz e Adriana Oliveira e Ribeiro. Ausente momentaneamente a Conselheira Nanci Gama.

### **Relatório**

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

Em consequência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias foram lavrados, em 13/12/2011, contra a contribuinte Liderprime Administradora de Cartões de Crédito Ltda, atual denominação de Liderprime Empreendimentos Imobiliários Ltda, anteriormente denominada Panamericano Administradora de Cartões de Crédito S/C L:

a) o Auto de Infração relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins para formalização e cobrança do crédito tributário nele estipulado no valor total de R\$36.524.382,78 (sendo R\$ 16.589.249,19 a título da contribuição, R\$ 7.493.210,74, a título de juros de mora -calculados até 30/11/2011- e

R\$ 12.441.930,85, a título de multa de ofício - 75%), referente aos fatos geradores ocorridos no período entre 31/12/2006 a 31/12/2007 (fls. 122 a 125). A exigência está fundamentada no art. 1º da Lei nº 9.701, de 1998, nos arts. 2º inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/02; art. 18 da Lei nº 10.684, de 30/05/2003;

b) o Auto de Infração relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS para formalização e cobrança do crédito tributário nele estipulado no valor total de R\$7.929.635,66 (sendo R\$ 3.601.611,59 a título da contribuição, R\$1.626.815,44, a título de juros de mora -calculados até 30/11/2011- e R\$2.701.208,63, a título de multa de ofício - 75%), referente aos fatos geradores ocorridos no período entre 31/12/2006 a 31/12/2007 (fls. 107 a 110). A exigência está fundamentada no art. 1º e 3º da Lei Complementar nº 07/70; art. 2º, inciso I, alínea "a" e parágrafo único, 3º, 10, 26 e 51 do Decreto nº 4.524/02.

1.1.A ciência da autuação ocorreu em 13/12/2011, conforme informa o aviso de Recebimento às fls. 128/129.

1.2. De acordo com o disposto nas folhas de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 124 e 109), a infração apurada refere-se a "FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO" das contribuições para o PIS e COFINS sob a modalidade não cumulativa.

2.Nos Termos de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 168/173 e 184/190, o auditor fiscal autuante, ao descrever os fatos, informa que:

- Para fins de apuração da base de calculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social- COFINS/Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, relativamente aos meses de dezembro de 2006 a dezembro de 2007, o fiscalizado, com base no quanto disposto no artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, creditou-se de valores referentes a custos e despesas com serviços diversos de Pessoas Jurídicas, utilizados como insumos na prestação de serviços inerentes à sua atividade operacional, que se resume, em suma : (1)- na atividade empresarial de administração de cartões de crédito, cujo serviço de intermediação permite aos consumidores adquirir bens e serviços em estabelecimentos comerciais e (2)-em efetuar a administração de cartões de créditos de terceiros e outras atividades relacionadas à prestação de serviços voltada ao mercado financeiro;

- Em resposta a intimação lavrada, após reiteradas solicitações de prorrogações de prazo para prestar os devidos esclarecimentos, apresentou a composição dos valores que foram utilizados para fins de tomar o crédito da COFINS na forma da legislação de regência;

- Dos exames realizados na documentação apresentada, foi verificado que a composição dos valores relativos aos "Serviços Diversos Pessoa Jurídica" utilizados como insumos para fins dos referidos créditos de COFINS/PIS, estão representados em rubricas contábeis do grupo de encargos administrativos, em sua maioria por valores com a informação "Ajustes manuais" que representam de 85% a 92% do valor total utilizado como base de cálculo de tais créditos;

- Sob a ótica tributária, são contribuintes da COFINS na modalidade não cumulativa, nos termos da Lei nº 10.637/2002, todas a pessoas jurídicas de direito privado tributadas pelo Imposto de Renda Pessoa Jurídica com base no

lucro;

- Em relação à sistemática de apuração do correspondente crédito, estabelece, em síntese, o §3º do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, que a empresa enquadrada no Lucro Real, na modalidade não-cumulativa, poderá descontar créditos da COFINS/PIS de bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (artigo 3º da Lei nº 10.637 de 2003);

- Entende-se como insumos, aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, ou seja as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, sendo os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação de serviço, produção ou fabricação do produto;

- Sob a égide da legislação tributária, somente podem ser considerados insumos, para fins de utilização de crédito da COFINS, os bens ou os serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente nesta, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas tão somente os que efetivamente se relacionem com a atividade fim da empresa, e a sua natureza será um componente (fator) essencial na consecução do objeto, devendo nele ser diretamente empregado;

- Do cotejo destas disposições com a composição dos valores relativos às despesas com "Serviços Diversos Pessoa Jurídica" utilizados como insumos, restou verificado que esses valores correspondem a encargos não vinculados diretamente à prestação de serviços;

- no caso dos créditos constituídos sobre os valores informados sob a rubrica de "Ajustes manuais", o contribuinte não logrou êxito em demonstrar a composição dos mesmos;

- *conclui-se* que os créditos da COFINS constituídos na modalidade não-cumulativa, calculados sobre os valores relativos a despesas com "Serviços Diversos Pessoa Juridica" utilizados como insumos, não se encontram revestidos das formalidades exigidas pela legislação tributária contidas no § 3o do artigo 3o da Lei nº 10.637 de 2003, razão pela qual são considerados indedutíveis da base de cálculo dessa exação, conforme demonstrado nos Anexos I e II ao presente (fls. 115/117 e fls. 100/102).

3. Irresignada com o lançamento, a interessada, por intermédio de seus advogados e procuradores (docs. às fls. 152/153), apresentou, em 12/01/2012, a impugnação de fls. 131 a 148, acompanhada dos documentos de fls. 150 a 268.

3.1. Ao descrever os fatos, a impugnante alega que, embora *estejam diretamente vinculadas à prestação eficiente dos serviços e à geração de receita da impugnante, entendeu a fiscalização, com base em acusação genérica, que a totalidade dos "serviços utilizados como insumos" declarados em DACON não poderia ser considerada como insumos* e, também que, *as razões aduzidas pela fiscalização (...) não merecem prosperar (...) pelo fato de estarem em descompasso com a legislação de*

3.2. Após arguir a tempestividade da apresentação da peça de defesa, a contribuinte alega cerceamento do direito de defesa em face da glosa integral dos insumos, nesse sentido argumenta que:

- a acusação do aproveitamento indevido da totalidade dos créditos é genérica, porquanto não há no TVF a discriminação dos “serviços que justificariam a glosa integral dos insumos na apuração das contribuições sociais. A simples definição do conceito de insumos não tem o condão de validar a glosa arbitrária e infundada;

- ao proceder à glosa dos totais dos insumos “creditados” a fiscalização estaria a considerar que a impugnante não incorre em custos no exercício de sua atividade, o que seria um absurdo, porquanto é inerente à atividade de emissão e administração de cartões de crédito, a contratação de serviços diversos, visando tanto a captação de novos negócios como a cobrança de débitos decorrente do uso dos cartões de crédito;

- a fiscalização sequer chegou a analisar ou mencionar quais serviços estariam, ou não incluídos na definição de insumos trazida no TVF e, nesse sentido, a autoridade fiscal estaria infirmando a escrituração contábil da contribuinte, na medida em que desconsidera as contas de resultado que denotam de forma clara a existência de custos necessários à manutenção da fonte produtora, como se depreende da rápida leitura do Balancete Analítico Mensal de dezembro de 2006, cujas contas apresentou, por amostragem, à fl. 135 e abaixo se transcreve:

Conta - Descrição	Nº da Conta	Débito
Despesa de manutenção e conservação de bens	8.1.7.21.00.9 000.0	413.883,05
Despesa de promoções e relações públicas	8.1.7.42.00.2 000.0	192.856,55
Serviços de mão de obra temporária	8.1.7.57.00.4 486.9	1.177.733,43
Serviços de cobrança externa	8.1.7.57.00.4 490.7	225.661,69
Serviços diversos pessoas jurídicas	8.1.7.57.00.4 498.2	2.286.369,92
Comissão franquia / promotora	8.1.7.57.00.4 521.0	1.949.280,10

- estaria a autuação maculada por vícios de nulidade porquanto o lançamento careceria dos requisitos necessários de liquidez e certeza, reportando-se a ementa do acórdão 107-08.308;

- o ônus da prova do fato gerador tributário cabe ao Fisco, devendo no caso de créditos de PIS e COFINS discriminar quais serviços tomados pela impugnante não seriam passíveis de creditamento;

- resta patente a nulidade da presente autuação, em face do flagrante cerceamento de defesa decorrente da glosa integral, dos serviços utilizados como insumos na prestação dos serviços de administração de cartões de crédito.

3.3. Passa então a impugnante à discorrer a respeito do Princípio da não cumulatividade da Contribuição para o PIS e da COFINS, a partir do advento das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Com base nos artigos 155, § 2º, e 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal, registra que a não cumulatividade é o princípio constitucional que garante ao contribuinte o direito de compensar em cada operação, o montante de IPI e ICMS relativo às operações anteriores, o que significa a desoneração

do efeito cascata na circulação de mercadorias e industrialização de produtos, razão pela qual tais impostos incidem apenas sobre o valor agregado às mercadorias e produtos.

3.3.1. A desoneração (palavra chave do conceito de não cumulatividade) deve também ser empregada à sistemática de apuração das contribuições para o PIS e COFINS e teria por escopo desonerar o faturamento dos contribuinte, aí entendido como a totalidade das receitas auferidas. Entende que havendo o enquadramento de um contribuinte no regime não cumulativo, ele (o regime não cumulativo) deve ser pleno, sem quaisquer restrições à \ tomada de créditos. E conclui a impugnante que: Considerando que as bases de crédito das contribuições devem ser aquelas que, “contribuem à formação da materialidade tributável pela Contribuição ao PIS e pela COFINS, ...”, não há como se negar que deve ser reconhecido o direito ao aproveitamento integral de créditos de PIS e COFINS sobre os valores gastos com serviços.

3.4. Quanto ao direito de descontar créditos de insumos da apuração da Contribuição para o PIS e da COFINS, a impugnante argumenta que:

- segundo as alterações de contrato social em anexo, no período autuado, a impugnante tinha como objeto social a administração de cartões de crédito de terceiros (emissão de cartões, fixação de limites de crédito, emissão de faturas, realização de consultas, ...);

- com o intuito de aumentar o volume de suas operações, bem como melhorar a efetividade de suas atividades, a impugnante contrata serviços necessários para a manutenção de sua fonte produtora, tais como serviços de captação de proposta de créditos, por meio do pagamento de comissões, e serviços de cobrança;

- diante desse cenário, tendo em vista o grande volume das operações abrangidas pela presente autuação, a contribuinte protesta pela posterior juntada de documentos adicionais comprobatórios dos insumos utilizados no desenvolvimento de suas atividades;

- o direito a créditos decorrentes dos insumos é muito mais abrangente do que exposto pela autoridade fiscal no TVF pela autoridade fiscal, a teor do que dispõe o art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10637, de 2002 e 10833, de 2003;

- a doutrina ressalta que o conceito de insumo trazido na legislação do IPI e ICMS não se aplica para a sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais, sendo que todo e qualquer bem e serviço utilizado na fabricação ou na prestação de serviços deve ser considerado insumo para efeito de crédito de PIS e COFINS, reportando-se a ensinamentos de Pedro Aran Jr e Ricardo Mariz de Oliveira;

- o conceito de insumo deve ser entendido como toda e qualquer despesa necessária ao desenvolvimento da atividade da empresa, reportando-se a impugnante a trecho de voto e ementas de julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF;

- o conceito de insumo, contemplado na sistemática não cumulativa da COFINS está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar um determinado serviço;

- os serviços adquiridos pela requerente se ajustam perfeitamente a esse conceito de insumo uma vez que se trata de um dispêndio indispensável à atividade da

Impugnante reportando-se ai significado de insumo dado por Natanael Martins (“Assim sendo, a toda evidência 'o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria, contábil, visto que necessário ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo. É dizer, 'bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços', na acepção da ' lei, refere-se a todos os dispêndios em bens e serviços relacionados ao processo fabril ou de prestação, de serviços, ou seja; insumos seriam aqueles \'- bens e serviços contabilizados como custo de produção, nos termos do art. 290 do Regulamento do Imposto de Renda”);

- a própria Receita Federal do Brasil já se pronunciou, por meio da Solução de Consulta.nº 335/2008, da 9ª Região Fiscal, a respeito da matéria, concluindo expressamente que os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos locado a terceiros, são, considerados insumos, para fins de creditamento da COFINS na sistemática não cumulativa;

- da leitura do r. Acórdão proferido pelo E. Tribunal Regional Federal da Quarta Região, cuja ementa encontra-se transcrita às fls. 144 a 146, é possível depreender que:

-- Não há paralelo entre o regime não-cumulativo de IPI/ICMS e o de PIS/COFINS, de forma que o conceito de insumo aplicado aos impostos mencionados não se assemelha ao das Contribuições;

-- As hipóteses de crédito para efeito de dedução dos valores das bases de cálculo do PIS e da COFINS prevêm o aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens: ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços;

-- Todo insumo deve gerar direito ao crédito integral de PIS e COFINS;

-- Serviços, para efeito de insumo no tocante ao PIS e a COFINS, são considerados aqueles que se destinam à produção, à fabricação de bens ou produtos ou à execução de outros serviços;

- notícia divulgada pelo periódico “Valor Econômico” dá conta de que a questão já chegou ao Superior tribunal de Justiça tendo 3 (três) Ministros da 2ª Turma manifestado entendimento favorável ao aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS decorrentes da aquisição de materiais por se mostrarem essenciais ao processo produtivo;

- considerando que: (i) todo insumo deve ser considerado na apuração do crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS; (ii) os serviços contratados pela Impugnante são verdadeiro insumo, (iii) o direito ao crédito é pleno e integral, conforme preceitua o princípio da não cumulatividade, conclui-se que as presentes autuações merecem ser integralmente canceladas, porquanto inequivocamente comprovada a existência e legitimidade do crédito tributário.

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

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2006, 2007

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

O Cerceamento de direito de defesa somente ocorre quando o sujeito passivo teve prejudicado seu acesso ao processo fiscal, no qual encontram-se as informações que norteiam o lançamento a ser contestado.

#### ESCRITURAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. PROVA.

A escrituração, mantida com observância da legislação comercial e fiscal, acompanhada da documentação que lhe deu suporte, faz prova a favor do contribuinte. A falta da apresentação da documentação que ampara o registro contábil e que estaria a comprovar a natureza do gasto, da despesa, dá razão à autoridade fiscal para rejeitar o crédito oriundo de alegado insumo.

#### REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS DECORRENTES DE DESPESAS COM SERVIÇOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE INSUMOS. GLOSA.

O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. *In casu*, sequer ficou provado que as despesas lançadas a título de “Serviços Diversos PJ” referem-se a insumos, razão pela qual não podem tais despesas ser admitidas como geradoras de créditos de COFINS.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2006, 2007

#### PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

O Cerceamento de direito de defesa somente ocorre quando o sujeito passivo teve prejudicado seu acesso ao processo fiscal, no qual encontram-se as informações que norteiam o lançamento a ser contestado.

#### ESCRITURAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. PROVA.

A escrituração, mantida com observância da legislação comercial e fiscal, acompanhada da documentação que lhe deu suporte, faz prova a favor do contribuinte. A falta da apresentação da documentação que ampara o registro contábil e que estaria a comprovar a natureza do gasto, da despesa, dá razão à autoridade fiscal para rejeitar o crédito oriundo de alegado insumo.

#### REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS DECORRENTES DE DESPESAS COM SERVIÇOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE INSUMOS. GLOSA.

O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. *In casu*, sequer ficou provado que as despesas lançadas a título de “Serviços Diversos PJ” referem-se a insumos, razão pela qual não podem tais despesas ser admitidas como geradoras de créditos de Contribuição para o PIS.

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a empresa apresenta Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Reitera pedido de nulidade do Auto de Infração por preterição ao direito de defesa. Argumenta que Fiscalização Federal sequer analisou ou mencionou quais custos não estariam incluídos no conceito de insumo, e, ao proceder à glosa pura e simples dos totais dos insumos creditados, terminou por considerar que a empresa não incorre em custos no exercício de suas atividades.

Segundo procura demonstrar com balancete analítico mensal de dezembro de 2006, reproduzido no corpo do Recurso Voluntário, incorre em gastos essenciais para o desenvolvimento de sua atividade de cartões de crédito.

Cita e transcreve jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais favorável a seu entendimento.

Finalmente, que cabe ao Fisco o ônus de comprovar os fatos alegados.

No mérito, inicia por tecer considerações gerais sobre o Sistema da Não-Cumulatividade das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins. Traz à discussão fundamentação e princípios que norteiam a incumulatividade, para, na comparação com os critérios e particularidades próprias do ICMS e do IPI, concluir,

Assim sendo, se o objeto de tributação da contribuição ao PIS e da COFINS é a totalidade das receitas, evidentemente que a base de créditos para desconto das contribuições deve ser (i) a totalidade dos gastos que contribuem à formação desta materialidade tributável, ou (ii) ao menos a integralidade dos gastos listados nos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Explica que tinha como objeto social, à época dos fatos, a administração de cartões de crédito de terceiros, compreendendo a emissão dos cartões, fixação de limites de créditos, emissão de faturas, realização de consultas, dentre outras, mediante uma remuneração, denominada tarifa ou taxa de administração, e que, para tanto, contratava serviços necessários para a manutenção de sua fonte produtora, tais como serviços de captação de proposta de créditos, por meio do pagamento de comissões, e serviços de cobrança.

Embora tais gastos vinculem-se aos serviços prestados, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, observando as disposições normativas veiculadas nas Instruções Normativas 247/02 e 404/04, glosou os créditos correspondentes.

Abordando essa questão, cita e transcreve doutrina e jurisprudência administrativa e judicial para demonstrar a impropriedade na equiparação dos critérios de apuração do ICMS e do IPI aos critérios de apuração das Contribuições, especificamente no que diz respeito à amplitude da base de quantificação de créditos do contribuinte. Dentre eles, cita Natanel Martins<sup>1</sup>.

*Assim sendo, a toda evidência, o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessário ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo. É dizer, 'bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços', na acepção da lei, refere-se a todos os*

<sup>1</sup> MARTINS, Natanael. O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005. 832 p.

*dispêndios em bens e serviços relacionados ao processo fabril ou de prestação de serviços, ou seja, insumos seriam aqueles bens e serviços contabilizados como custo de produção, nos termos do art. 290<sup>o</sup>, do Regulamento do Imposto de Renda.*

Por fim, contesta a decisão da Delegacia que considerou precluso o direito de apresentação de provas adicionais com vistas à melhor instrução do Processo.

Cumpra também atentar que, mesmo precluso o direito na esfera administrativa, o administrado ainda pode se socorrer do Poder Judiciário. Nesse sentido, de nada valeria levar às últimas consequências os efeitos da preclusão, se tudo quanto colacionado aos autos, ainda que posteriormente à Impugnação, demonstrar a inocorrência do fato gerador/da infração tributária, sob pena de ofensa a outros princípios processuais, tais quais a busca pela verdade dos fatos, celeridade e economia processual.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso.

Segundo entendo, há duas grandes questões a serem enfrentadas. Uma diz respeito à instrução probatória do Processo e está diretamente vinculada à preliminar de nulidade alegada. A outra, adentra ao conceito de insumo no Sistema de Apuração Não-Cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, diz respeito ao mérito do litígio; mas, ao final, como se verá, tanto quanto a outra, termina, também ela, por influenciar a decisão sobre o ônus da prova.

Início pela preliminar de preterição ao direito de defesa.

Nulidade do Auto de Infração. Preterição do direito de defesa.

Primeiro, creio que seja necessário esclarecer que, segundo entendimento desse Relator, não se sustenta a afirmação feita em caráter genérico de que “*cabe ao Fisco comprovar os fatos alegados*”.

A comprovação do fato, com se sabe, é ônus de quem alega. A Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código do Processo Civil, fixa nestes termos a responsabilidade pela instrução probatória.

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

A relação jurídica entre sujeito passivo e o Estado; no entanto, não se amolda tão bem a essa máxima, pelo menos não para o efeito que, por vezes, parece que se lhe pretende atribuir.

No campo do direito tributário, é do próprio administrado o dever registrar e guardar consigo os documentos e demais efeitos que testemunham a ocorrência dos eventos que se pretende provar. A guarda não constitui obrigação do Erário e não integra a natureza das relações fisco-contribuinte. De fato, nem mesmo se pode falar em constituição formal do fato constitutivo do direito.

A comprovação do fato jurídico tributário, por isso, depende, em regra geral, de que o administrado apresente os documentos que a legislação contábil e fiscal o obriga a produzir e manter ou declare sua ocorrência em declaração prestada à autoridade fazendária.

Ainda mais, não nos esqueçamos de que, aqui, discute-se o reconhecimento de um direito do contribuinte, por ele pleiteado, e não uma pretensão da Administração Federal.

A Recorrente assevera não ter a Fiscalização Federal sequer analisado ou mesmo mencionado quais custos não estariam incluídos no conceito de insumo, glosando a integralidade dos créditos, conduta da qual restou implícita a conclusão de que a empresa não incorre em custos no exercício de suas atividades.

Mais uma vez, peço vênia para discordar, liminarmente, da lógica empregada pela Parte e da conclusão final que dela decorre. A glosa de todas as despesas incorridas não está relacionada ao entendimento, nem pela via direta nem indireta, de que a empresa não incorre em custos para o desempenho de suas atividades, mas à falta de demonstração da natureza dos gastos incorridos. Com efeito, os documentos carreados aos autos noticiam ocorrências que podem ser resumidas nos eventos a seguir descritos.

Em 12 de janeiro de 2010, a empresa tomou ciência do Termo de Início de Fiscalização, no qual foi-lhe solicitado, dentre outros, (folha 6) balancetes mensais em CD/DVD dos anos calendários 2005 a 2007, acompanhados das demonstrações financeiras. Em 22 de setembro de 2011, a empresa foi intimada a apresentar a composição dos elementos especificados nas tabelas elaboradas pela Fiscalização (folha 8 e seguintes). Ditos elementos, nada mais são do que os gastos descritos como “Serviços Diversos PJ”, identificados nos demonstrativos apresentados pelo contribuinte e por ele utilizados na composição da base de cálculo dos créditos contabilizados na apuração das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins. Em 26 de setembro de 2011, a empresa requereu prorrogação de trinta dias e, em 27 de outubro de 2011, de mais dez dias. Em 08 de novembro de 2011, apresentou a composição dos elementos de gasto para o ano de 2006 e 2007.

Os nominados “Serviços Diversos PJ”, as vezes apresentados em um número maior de desdobramentos, as vezes em número menor, estão, de um modo geral, especificados nas seguintes unidades de gastos, conforme documentos apresentados pela Recorrente à Fiscalização Federal<sup>2</sup>.

**100002 8.1.7.57 – Serviços Diversos PJ**

817570044850(-) Estacionamento Avulso/Guarda Veíc.

817570044869(-) Serviços de mão-de-obra temporária

817570044893(-) Encadernações

<sup>2</sup>Essa composição refere-se ao mês de junho de 2007.

817570044815(-) Despesas CNAB

817570044823(-) Serviços Gráficos

817570044840(-) Serv. Fotográficos (Filme/Ver/Cópia)

817570044858(-) Serv. Prest. de Crédito-Promotoras

817570044882(-) Serviços Diversos Pessoas Jurídicas

817570045210(-) Comissão Franquia/Promotora

Ajuste Manual

A Fiscalização Federal entendeu que esses gastos não estavam diretamente vinculados aos serviços prestados pela empresa, já que, como afirma no Termo de Verificação Fiscal, tratam-se de dispêndios *representados em rubricas contábeis do grupo de encargos administrativos*.

Mas não foi só esse o problema identificado.

Chamou a atenção o fato de que o valor lançado sob o inesperado título de “Ajuste Manual” representava, sempre, a maior fração dos gastos contabilizados na rubrica Serviços Diversos PJ e era flagrantemente desproporcional aos demais.

Veja-se o caso exposto - junho de 2007. De um total de R\$ 16.769.186,58 contabilizados na rubrica (8.1.7.57), R\$ 14.929.685,75 o foram sob o título “Ajuste Manual”. Oitenta e nove, vírgula zero três por cento - 89,03%.

É fato que não percebi nas ações do Fisco um maior empenho com vistas à perfeita identificação destas e de todas as demais despesas/custos contabilizados pelo contribuinte e utilizados na constituição do crédito do qual se apropriou; contudo, como é cediço, a defesa dispunha, até o momento da impugnação ao lançamento, de toda a condição necessária para a apresentação das provas de seu direito. Não o fez.

Aliás, quanto a isso, já enfrentado o último argumento expendido em sede de preliminar, percebo que a defesa, estranhamente, insiste em lançar mão de dados que teriam sido extraídos do balancete analítico de dezembro de 2006. Refiro-me à estranheza, porque o assunto já foi objeto de consideração em primeira instância de julgamento.

Reproduzo o que disse o Relator do Processo no Voto que conduziu à decisão objetada.

7.13. Posteriormente, na impugnação, veio a contribuinte, a título exemplificativo, explicitar (“por amostragem”) a composição dos “Servs. Diversos PJ” do mês de dezembro de 2006 (fls. 135).

7.14. Para uma melhor análise, apresentar-se-á, a seguir, uma planilha comparativa entre a informação prestada pela contribuinte à autoridade fiscal (fls. 18 e 30) e a informação adicional trazida na impugnação (fl. 135) relativamente à composição dos “Servs. Diversos PJ” do mês de dezembro de 2006, no valor de R\$ 18.616.007,90 (fl. 18).

Despesa	Fiscalização (fl. 30)	na Impugnação (fl. 135)
Estacionamento Avulso/Guarda de Veíc.	5,00	-
Serviços de Mão de Obra Temporária	671.712,85	1.177.733,43
Encadernações	34,40	-
Despesas CNAB	81.227,86	-
Servs. Fotográficos (Filme/Revel/Cópia)	309,10	-
Serviços Diversos Pessoas Jurídicas	30.127,59	2.286.369,92
Comissão Franquia /Promotora	1.942.597,60	1.949.280,10
Ajuste Manual	15.950.248,68	-
Despesa de Manutenção e Conservação de Bens	-	413.883,05
Despesa de promoções e relações públicas	-	192.856,55
Serviços de cobrança externa	-	225.661,69
Total = "8.1.7.57 - Serviços Diversos PJ"	18.676.263,08	6.245.784,74

7.15. Como se vê, da comparação dos dados apresentados pela própria impugnante, não se encontra sequer coerência dos dados ora trazidos com aqueles anteriormente apresentados à fiscalização.

Neste cenário, posso até admitir que seria viável ao Fisco mais algum questionamento adicional a respeito da vinculação entre determinados gastos e os serviços prestados, mas não vejo como se possa falar em preterição ao direito de defesa.

A Recorrente não demonstrou, em nenhum momento processual, a menor intenção de esclarecer as dúvidas que sobre si fizeram recair a exigência neste controvertida. Fez pior. Em lugar disso, apresentou dados inconfiáveis, ao mesmo tempo em que se eximiu da obrigação de esclarecer questões que, a toda evidência, lançam sérias dúvidas sobre a lisura dos registros contábeis apresentado (por exemplo, a origem e o significado dos tais gastos lançados sob a denominação "Ajuste Manual", que representam a quase totalidade dos gastos gerais escriturados como Serviços Diversos PJ).

Passo ao mérito.

A questão do que deva ser entendido como insumo, na acepção da palavra empregada pelo legislador na regulamentação do Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições, não é assunto novo. A Secretaria da Receita Federal, com ninguém desconhece, baixou Atos Normativos interpretando de forma notadamente restritiva o termo insumo identificado nas Leis que regulamentam os critérios de apuração das Contribuições. As Instruções Normativas n.º 247/02 e alterações posteriores e 404/04, definem que, em se tratando de empresas dedicadas à fabricação de bens para venda, insumo é, somente, *a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e aos serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.*

No caso de empresas prestadoras de serviços, insumo, segundo os Atos Normativos supra, são os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

É entendimento majoritário na jurisprudência que vem se formando em segunda instância administrativa de julgamento, que o conceito de insumo no Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições situa-se em posição intermediária, nem tão restritivo quanto o determinado pelo Fisco, nem tão amplo quanto aquele frequentemente defendido pelos contribuintes. Tem sido admitido o aproveitamento do crédito calculado com base nos gastos incorridos pela empresa com produtos ou serviços aplicados na produção ou a ela diretamente vinculados, mesmo que, ao contrario de como pretendem limitar os Atos Normativos supra citados, não *sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação*. Noutro vértice, não têm sido aceitas as despesas associadas à manutenção da atividade empresarial como um todo, sem qualquer vínculo especial com o processo produtivo propriamente dito.

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

A legislação que introduziu o Sistema Não-Cumulativo de apuração das Contribuições define sua base de cálculo como sendo o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Feitas as exclusões expressamente relacionadas nas Leis, tudo o mais deve ser incluído na base imponível.

Levando-se em conta que a incumulatividade tributária traz em si a ideia de que a incidência não ocorra ao longo das diversas etapas de um determinado processo sem que o contribuinte possa reduzir de seu encargo aquilo do que foi onerado no momento anterior, ainda que considerássemos todas as particularidades e atipicidades do Sistema próprio das Contribuições, terminaríamos por concluir que, a um débito tributário calculado sobre o total das receitas, haveria de fazer frente um crédito calculado sobre o total das despesas. Contudo, ainda que a interpretação teleológica conduza nessa direção, o fato é que os critérios de apuração das Contribuições não foram dessa forma definidos em Lei.

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

Outrossim, se admitíssemos a tese de que insumo, terminologia derivada da expressão *input*, denota conceito amplo, abrangendo todos os gastos destinados à obtenção do resultado da pessoa jurídica, nos depararíamos com uma flagrante distorção promovida no amplo reconhecimento ao direito de crédito para o setor industrial ou prestador de serviços, em

detrimento ao setor comercial, para o qual o direito teria ficado restrito apenas aos gastos com bens adquiridos para revenda.

É claro que essa interpretação não pode prevalecer.

Insuno, tal como definido e para os fins a que se propõe o inciso II do artigo 3º, são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no comércio, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio da empresa. Na atividade comercial, sendo o negócio a venda dos bens no mesmo estado em que foram comprados, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente empregado na produção do produto final, conceito igualmente válido para as empresas que atuam na prestação de serviços.

Somente a partir desta lógica é que os créditos admitidos na indústria e na prestação de serviços observarão o mesmo nível de restrição determinado para os créditos admitidos no comércio.

Feito tais necessárias considerações preliminares, passo ao exame do caso concreto.

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente defende que a base de formação para cálculo dos créditos na apuração das Contribuições deve ser "(i) a totalidade dos gastos que contribuem à formação desta materialidade tributável, ou (ii) ao menos a integralidade dos gastos listados nos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Não é difícil concluir, com base em tudo o que até aqui foi exposto, que a primeira hipótese não pode ser aceita. Ainda que se lhe reconheça certo fundamento teórico, não há respaldo para seu acolhimento.

Essa conclusão, além de ter influência substantiva na decisão de mérito da lide, significa também que a omissão na instrução do Processo recai mais sobre o contribuinte do que sobre a Fiscalização Federal.

Explico.

Se de fato todos ou quase todos os gastos do contribuinte gerassem créditos, caberia aos Auditores-Fiscais responsáveis pelo procedimento o dever de identificar de forma detalhada e criteriosa quais gastos não estavam compreendidos nessa regra geral. Em sentido contrário, se apenas os gastos diretamente vinculados aos serviços prestados podem gerar crédito, cabe ao contribuinte demonstrar que eles atendem a essa condição.

Isto posto, penso que à segunda hipótese deva ser dada especial atenção.

Embora a linha de argumentação do contribuinte se tenha, por vezes, inclinado na direção do reconhecimento amplo, geral e irrestrito do direito ao crédito, em diversas ocasiões é reclamado apenas o direito à *integralidade dos gastos listados nos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03*, sob o argumento de que os dispêndios glosados vinculam-se aos serviços prestados e que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento apenas manteve a glosa por força das disposições normativas veiculadas nas Instruções Normativas 247/02 e 404/04,

expedientes que, como já disse, impõe restrição que não tem sido integralmente observada nas decisões proferidas neste Colegiado.

No juízo que tento fazer a esse respeito, embora me sinta confiante em manter a glosa dos valores lançados sob o estranho título “ajuste manual”, não posso dizer o mesmo a respeito das demais rubricas nas quais se desdobram os gastos nominados Serviços Diversos Pessoa Jurídica. Pela própria seqüência de procedimentos antes descritos<sup>3</sup>, tenho a sensação que uma etapa foi pulada. *Data máxima vênia*, parece-me que faltou a busca de esclarecimento sobre as demais despesas que integram os Serviços Diversos PJ.

Por exemplo, não me sinto seguro em dizer por que razão os Serviços de Mão-de-Obra Temporária, as Encadernações ou os Serviços Gráficos não foram considerados como diretamente vinculados aos serviços prestados pela empresa.

Apenas duas intimações foram feitas. Uma em 12/01/10, solicitando, dentre outros, os balancetes mensais em CD/DVD, acompanhados das demonstrações financeiras. Outra em 22/09/11, solicitando a composição dos gastos descritos pelo contribuinte como “Serviços Diversos PJ”.

Como depreendo da cronologia dos fatos, o contribuinte apresentou o que entendia ser a composição destes gastos, como acima descrevi. Sem muita explicação eles foram desconsiderados.

Também não obtive êxito em compreender por que a Fiscalização considerou que esses gastos tratam-se de dispêndios *representados em rubricas contábeis do grupo de encargos administrativos*.

VOTO por rejeitar a preliminar de preterição ao direito de defesa e pela conversão do julgamento em diligência para que a Fiscalização Federal intime o contribuinte a expor, de forma clara e objetiva, as razões por que considera que os gastos listados na “Serviços Diversos PJ” são dispêndios diretamente vinculados à prestação dos serviços, apresentando documentação probante.

Com base nisso, a Fiscalização deverá decidir, de forma fundamentada, sobre cada uma das rubricas representativa dos gastos.

Isso feito, abra-se prazo de trinta dias para manifestação do contribuinte.

Retorne, após, para decisão final.

Sala de Sessões, 28 de maio de 2014.

---

<sup>3</sup> Em 12 de janeiro de 2010, a empresa tomou ciência do Termo de Início de Fiscalização, no qual foi-lhe solicitado, dentre outros, (folha 6) balancetes mensais em CD/DVD dos anos calendários 2005 a 2007, acompanhados das demonstrações financeiras.

Em 22 de setembro de 2011, a empresa foi intimada a apresentar a composição dos elementos especificados nas tabelas elaboradas pela Fiscalização (folha 8 e seguintes). Ditos elementos, nada mais são do que os gastos descritos como “Serviços Diversos PJ”, identificados nos demonstrativos apresentados pelo contribuinte e por ele utilizados na composição da base de cálculo dos créditos contabilizados na apuração das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

Processo nº 16327.721770/2011-16  
Resolução nº **3102-000.313**

**S3-C1T2**  
Fl. 17

---

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator

CÓPIA