



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

Processo n° 16682.720610/2012-83
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-004.298 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de outubro de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO PIS COFINS
Recorrente COMPANHIA ESTADUAL DE ÁGUAS E ESGOTOS CEDAE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2007 a 31/12/2007, 01/02/2008 a 29/02/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS QUE GERAM DIREITO A CRÉDITO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Na legislação do Pis e da Cofins não cumulativos, os insumos que geram direito a crédito são aqueles vinculados ao processo produtivo ou à prestação dos serviços. As despesas gerenciais, administrativas e gerais, ainda que essenciais à atividade da empresa, não geram crédito.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2007 a 31/12/2007, 01/02/2008 a 29/02/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS QUE GERAM DIREITO A CRÉDITO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Na legislação do Pis e da Cofins não-cumulativos, os insumos que geram direito a crédito são aqueles vinculados ao processo produtivo ou à prestação dos serviços. As despesas gerenciais, administrativas e gerais, ainda que essenciais à atividade da empresa, não geram crédito.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/05/2007 a 31/12/2007, 01/02/2008 a 29/02/2008

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECOLHIMENTO EFETUADOS. APROVEITAMENTO.

Os recolhimentos de tributos, ainda que não declarados em DCTF, devem ser aproveitados para extinção do lançamento do respectivo período, sendo, nesse caso, afastada a multa de ofício.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/05/2007 a 31/12/2007, 01/02/2008 a 29/02/2008

**CRÉDITOS EM REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE
ESCRITURADOS. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO.**

Não existe homologação de créditos apropriados e escriturados, em regime de não cumulatividade. A homologação tributária é instituto que incide sobre a constituição de crédito tributário ou a Declaração de Compensação do art. 74 da Lei 9.430/96.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao Recurso de Voluntário, vencidos os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisario, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior, nos seguintes termos: I- Por unanimidade de votos: 1- reconhecer o aproveitamento dos pagamentos de Pis e Cofins dos respectivos períodos, para alocação ao presente lançamento, sem multa de ofício; 2- corrigir os lançamentos dos meses de dezembro de 2007, janeiro de 2008 e fevereiro de 2008, conforme diligência fiscal, observadas as demais matérias decididas no presente acórdão; 3- reconhecer direito ao crédito sobre dispêndios com instalação e manutenção da estrutura física na prestação dos serviços (hidrômetros, tubulações etc), quando possível a identificação dos valores por documentação hábil e idônea, limitado ao valor da depreciação, caso o dispêndio deva ser contabilizado em Ativo Imobilizado da Recorrente; 4- Reconhecer o crédito sobre serviços de ligação, religação, corte e leitura de hidrômetros; 5- Reconhecer o ressarcimento/compensação, nos casos em que, refeitos os cálculos conforme as matérias aqui decididas, restem saldos credores nos respectivos trimestres; II - Por voto de qualidade, em negar provimento quanto aos créditos sobre serviços de "call center", vencidos os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisario, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior, que, no ponto, davam provimento ao recurso; III - Por maioria de votos, em negar provimento quanto aos demais créditos, vencidos os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisario, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior, que davam provimento ao recurso com relação aos créditos sobre todos os serviços classificados como "Sistema de Medição" e "Recuperação de Créditos". Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Josefovicz Belisario.

(assinatura digital)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinatura digital)

Marcelo Giovanni Vieira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcelo Giovanni Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Júnior.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de Pis e Cofins, no valor consolidado original de R\$ 2.365.125,32 e R\$ 14.610.239,04, respectivamente. O trabalho foi efetuado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal Márcio Roberto Carvalho Martins Júnior.

Informa o autuante que o trabalho teve origem na verificação de Declarações de Compensação, e no fato de que houve retificação de Dacon aumentando substancialmente os créditos de Pis e Cofins. Após as investigações e ajustes, apuraram-se as seguintes infrações:

- glosa de créditos relativos a aquisições de serviços não aplicados diretamente no fornecimento efetivo de água e prestação de serviço de coleta/tratamento de esgotos; o autuante faz a consideração ainda de que alguns desses dispêndios se referem a serviços e construções que deveriam ser ativados para posterior depreciação, e não apropriados diretamente; Anexos 1 a 18;

- glosa de créditos cuja nota fiscal de aquisição não restou comprovada.

Após a recomposição dos saldos, apuraram-se débitos, que foram lançados de ofício, com multa de ofício e juros de mora, o que é objeto do presente processo.

O tratamento dos saldos credores passíveis de compensação está em outros processos, ainda não localizados no Carf, inviabilizando sua avocação para julgamento conjunto. Considerando este presente processo como o principal, não há necessidade de converter o julgamento em diligência, para sobrestamento, conforme previsto no §4º do artigo 6º do regimento interno do Carf¹.

A empresa então apresentou Impugnação, alegando:

- erro na apuração das bases de cálculo, porque o autuante teria verificado todo o período mês a mês, enquanto os pedidos de compensação deveriam ser aferidos de forma individualizada, e entende que isso lhe traria prejuízo no cálculo da multa lançada;

- que as exigências fiscais partiriam de premissa equivocada da natureza da Impugnante, como industrial/produtora/comercializadora, enquanto na verdade ela é apenas prestadora de serviços, ensejando, no seu entender, erro na capitulação legal;

- defende o direito de crédito sobre: diversos projetos para a reestruturação da empresa, como intimamente vinculados a seu objeto social; apresenta detalhe de cada projeto/serviço glosado;

- sustenta a impropriedade do conceito de insumos adotado pela Instruções Normativas da Receita Federal nºs 247/02 e 404/04;

¹ Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

(...)

§ 4º Nas hipóteses previstas nos incisos II e III do § 1º, se o processo principal não estiver localizado no CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para a unidade preparadora, para determinar a vinculação dos autos ao processo principal.

- argumenta que a multa de ofício aplicada, com base no artigo 44 da Lei 9.430/96, seria indevida, porque o Fisco não teria seguido o rito do artigo 65 da IN SRF 900/2008, onde a multa seria no máximo de 20% do valor de cada PER/DCOMP;

- pede por diligência, a fim de que sejam examinados todos os contratos glosados pela fiscalização, para comprovar que são aplicados ou consumidos na atividade social da Impugnante;

A Impugnante apresenta, juntamente com a Impugnação, diversos contratos acerca dos serviços contratados.

A 16ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I/RJ, por meio do Acórdão 12-56.825, de 12/06/2013, decidiu pela procedência parcial da Impugnação, mantendo o lançamento em parte. Transcrevo a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2007 a 31/12/2007, 01/02/2008 a 29/02/2008

COFINS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - SUJEIÇÃO - A pessoa jurídica que apura o IRPJ com base no Lucro Real está sujeita à apuração da Cofins na sistemática não cumulativa, nos termos previstos na Lei nº 10.833/2003, independentemente de tratar-se de prestadora de serviço, comercial ou industrial.

COFINS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA – SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO - Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa da Cofins os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço, nos termos da legislação específica.

COFINS - SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA - APURAÇÃO DE CRÉDITOS - SERVIÇOS DE FORNECIMENTO DE ÁGUA E ESGOTO SANITÁRIO - No caso de empresa prestadora de serviços de fornecimento de água potável e coleta de esgotos sanitários, somente dão direito a crédito as despesas com contratação de serviços utilizados diretamente no serviço prestado.

COFINS - SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA - APURAÇÃO DE CRÉDITOS - SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO - Não dá direito a crédito na apuração da Cofins não cumulativa a despesa com serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2007 a 30/06/2007, 01/08/2007 a 31/12/2007

PIS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - SUJEIÇÃO - A pessoa jurídica que apura o IRPJ com base no Lucro Real está sujeita à apuração da Cofins na sistemática não cumulativa, nos termos previstos na Lei nº 10.637/2002, independentemente de tratar-se de prestadora de serviço, comercial ou industrial.

PIS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO - Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa do PIS os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço, nos termos da legislação específica.

PIS - SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA - APURAÇÃO DE CRÉDITOS - SERVIÇOS DE FORNECIMENTO DE ÁGUA E ESGOTO SANITÁRIO - No caso de empresa prestadora de serviços de fornecimento de água potável e coleta de esgotos sanitários, somente dão direito a crédito as despesas com contratação de serviços utilizados diretamente no serviço prestado.

PIS - SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA - APURAÇÃO DE CRÉDITOS - SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO - Não dá direito a crédito na apuração do PIS não cumulativo a despesa com serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

LANÇAMENTO - NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL – Não há que se falar em nulidade do lançamento quando o procedimento fiscal obedece os requisitos previstos no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, não se verificando, ainda, nenhuma das hipóteses do artigo 59 do mesmo Decreto.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA DE OFÍCIO - EXIGÊNCIA - Correta a exigência de multa de ofício na constituição de ofício de crédito tributário não declarado, nem pago.

DILIGÊNCIA - INDEFERIMENTO - Não cabe a realização de diligência quando nos autos constam as informações necessárias à formação da convicção do julgador.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

A DRJ reconheceu o direito de crédito para os seguintes itens:

6 - SERVIÇOS DE APOIO, REPARO E COMPLEMENTOS E MANUTENÇÃO DOS RAMAIS

10 - DELTA CONSTRUÇÕES S/A

11 - SERVIÇO DE LEITURA DE HIDRÔMETRO

12 - RECUPERAÇÃO DE RESERVATÓRIOS E ELEVATÓRIAS

13 - SERVIÇO DE LIMPEZA E DESOBSTRUÇÃO DAS REDES DE ESGOTO

14 - SERVIÇO DE MANUTENÇÃO, REPARO E LIMPEZA DE POÇOS TUBULARES

18 - SERVIÇO DE MANUTENÇÃO DE BALANÇA

Todavia, a decisão informa que tal reconhecimento não altera o lançamento, por se referirem, tais itens, a períodos anteriores alcançados pela decadência do direito de lançamento.

No Recurso Voluntário apresentado, a empresa alega:

- existiriam pagamentos, em DARF, não considerados pelo Fisco no Auto de Infração, em valores que alcançam mais de 77 milhões de reais; apresenta Anexo 1 para comprovação;

- que mesmo considerando todas as glosas procedidos pelo Auditor Fiscal, o valor considerado ainda seria inferior ao que originalmente apurado pela empresa, conforme quadro que apresenta à fl. 5.635; que nos anos-calendário de 2004 a 2006 efetuou pagamentos a maior que o apurado pela fiscalização, e os saldos a maior não foram considerados pelo Fisco;

- a apuração de débitos, a partir de maio de 2007 não considerou os créditos anteriores, que não poderiam ser alterados em função da decadência;

- os saldos credores nos meses de novembro de 2007 e janeiro de 2008 não foram considerados pela fiscalização; a recorrente havia aproveitado tais saldos para compensar débitos;

- rechaça a alteração dos dados do Dacon que o Fisco afirmara a concordância da recorrente, substituindo os valores do Dacon pelos valores de planilha apresentada pela recorrente; afirma que não renunciou a qualquer parcela informada em Dacon;

- no mérito, reforça a defesa do conceito de insumos que abranja os serviços glosados, explicitando a natureza de seu objeto social; colaciona jurisprudência pertinente;

- pede por diligência, para aferição dos saldos credores dos meses de maio/2007, novembro/2007 e janeiro/2008 e de sua suficiência para compensar os débitos lançados;

- pede pela nulidade do lançamento, acusando a peça fiscal de imprecisão, imperfeição e imperícia. e a nulidade da decisão recorrida, em face da necessidade análise de períodos de apuração auditados “*em observância da ordem cronológica dos fatos*”;

- procede à juntada de documentação adicional: Darf, planilha de falsas renúncias, contratos de serviços; cópia de resolução de DRJ, em outro lançamento da mesma empresa (16682.721140/2015-75), em que se solicita diligência para esclarecimento da apuração; cópia de doutrina.

O processo veio a julgamento no Carf, que foi convertido em diligência. A Turma, em vista das numerosas divergências de metodologia de apuração alegados, formulou extensos quesitos para esclarecimento. Reproduzo (fl. 6.121):

Assim, a Fiscalização deverá:

*a) Explicar detalhadamente a **metodologia utilizada** para apuração das glosas de créditos do PIS e da Cofins. Informar, ainda, qual o fundamento legal para a utilização dessa metodologia.*

b) Elucidar como se deu a “recomposição de ofício dos saldos de créditos passivos de compensação das respectivas DACONS Retificadoras Ativas” (para os Anos 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008)” e também os critérios utilizados para a apuração dos “efetivos saldos de crédito passível de compensação e os saldos residuais devidos dos respectivos tributos”.

(ii) Quanto aos “erros na apuração” dos valores lançados, a Recorrente alega que:

ii.1.) A fiscalização considerou pagamentos “expressivamente inferiores aos efetivamente efetuados pela Recorrente, sem qualquer justificativa”, conforme planilha denominada “PAGAMENTOS DESCONSIDERADOS PELA FISCALIZAÇÃO (PIS/COFINS), anexada às e-folhas nº 5632/5633. Deste modo, segundo a Recorrente, mesmo que se admitam como válidas todas as glosas fiscais efetuadas pela fiscalização, a autoridade fiscal teria apurado um crédito tributário significativamente inferior ao que foi originalmente apurado pela ela (Recorrente). Aduz, ainda que mesmo consideradas todas as glosas indicadas no procedimento fiscal, ainda subsistem (no período de março de 2004 a dezembro de 2006) pagamentos a maior (indébitos) a título de PIS/Cofins, passíveis de compensação, no montante de R\$ 53.084.638,14 (a valores históricos), conforme e-folhas 5634/5637;

ii.2.) A autoridade fiscal, embora tenha admitido que os períodos de março/2004 a maio/2007 estariam alcançados pela decadência, acabou por se utilizar do resultado da recomposição efetuada de ofício durante esse período para concluir que a Recorrente não teria qualquer saldo de crédito de PIS/Cofins capaz de ser aproveitado nos períodos subseqüentes.

Deste modo, a fiscalização teria desconsiderado o saldo credor a favor da Recorrente, em maio de 2007 (período de apuração dos

autos de infração), proveniente de períodos anteriores, no valor de R\$ 2.329.884,00 (R\$ 421.131,00 de PIS; R\$ 1.908.753,00 de Cofins). Conclui a Recorrente afirmando que se os períodos de março/2004 a maio/2007 estão alcançados pela decadência, não poderiam ter sido objeto de apuração, e, por conseguinte, não poderiam afetar o resultado de períodos posteriores.

ii.3.) Os créditos remanescentes apurados em novembro/07 e janeiro/08 (R\$ 1.769.895,00 e R\$ 2.070.035,00, respectivamente) pela fiscalização jamais foram utilizados em qualquer Dcomp pela Recorrente, devendo, segundo alega, ser aproveitados na autuação;

Assim, a Fiscalização deverá:

c) Em relação aos três tópicos acima relacionados (ii.1; ii.2; ii.3), justificar os cálculos efetuados de forma a elucidar os supostos “erros” apontados pela Recorrente, juntando documentação suficiente e necessária para demonstrar a exatidão dos valores cobrados. Se necessário, intimar a Recorrente para apresentar os documentos necessários para a apuração/elucidação dos fatos apontados.

O Fisco procede à diligência esclarecendo:

- que efetuou a fiscalização por constatar expressivas alterações na base de cálculo de Pis e Cofins;

- que a empresa adotara critério simplista para definição dos insumos;

- que a empresa não comprovou as informações dos Dacon's, tendo sido orientada a refazer as bases de cálculo a partir do livro Razão; o contribuinte elaborou as planilhas em que relacionou os créditos que entendeu possíveis, correspondentes ao escriturado no livro Razão; a partir daí o Fisco auditou os serviços, identificando aqueles que considerou não passíveis de gerar crédito;

- defende a necessidade e o dever de auditar, além do período de ressarcimento, os períodos anteriores que pudessem ter gerado créditos indevidos, para alteração dos saldos iniciais;

- detalha minuciosamente os procedimentos adotados e as glosas procedidas;

- Informa que não considerou os pagamentos feitos pela empresa, em valores maiores que o declarado em DCTF's retificadoras;

- que, em relação aos saldos remanescentes de novembro/07 e janeiro/08, as alegações do contribuinte são procedentes, não tendo sido aproveitados nos cálculos por erro na fórmula;

A recorrente então manifesta-se em relação ao relatório fiscal de diligência, sustentando, em síntese:

- a impossibilidade de alteração de saldos credores anteriores, por decadência de períodos anteriores a 5 anos contados dos Perdcomps;

- o direito ao aproveitamento dos Darfs desconsiderados;

- a impropriedade das glosas efetuadas, pelo conceito restrito de insumos;
- a nulidade do procedimento fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, Relator.

O recurso é tempestivo, conforme Termo de Ciência de fl. 5.614 e protocolo do recurso, fl. 5.628, veicula matéria de competência desta Turma, e, não havendo outros óbices, deve ser conhecido.

Preliminar de nulidade do lançamento

A recorrente pede, no Recurso Voluntário, a nulidade do procedimento fiscal, por ter, segundo entende, imprecisão, imperfeição e imperícia.

Tal alegação não foi feita na Impugnação, restando preclusa, nos termos do art. 17 do PAF – Decreto 70.235/72.

Preliminar de nulidade da decisão recorrida

A recorrente pede a nulidade da decisão recorrida por entender que ela, a decisão, cometeu muitos erros em função da análise não ter sido cronológica.

O apontamento de erros na decisão recorrida não é matéria de nulidade, mas de recurso próprio, este em julgamento, cujos erros alegados serão analisados no mérito.

Portanto, afasto a preliminar

Mérito

1.1 Preâmbulo teórico

Cumpra inicialmente estabelecer o arcabouço teórico do regime não cumulativo das contribuições.

A base legal para a compreensão dessa questão são os artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Lei 10.637/2002:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§ 5º (VETADO)

§ 6º (VETADO)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. (Vide Lei nº 10.865, de 2004)

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9o O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

§§ 10 e 11. (Revogados pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 12. Ressalvado o disposto no § 2o deste artigo e nos §§ 1o a 3o do art. 2o desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 1% (um por cento) e, na situação de que trata a alínea b do inciso II do § 4o do art. 2o desta Lei, mediante a aplicação da alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (Redação dada pela Lei nº 11.307, de 2006)

§ 13. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2o deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 14. (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008).

§ 15. O disposto no § 12 deste artigo também se aplica na hipótese de aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as Leis nos 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de 1991, e 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei no 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei no 8.857, de 8 de março de 1994. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeitos).

§ 16. Ressalvado o disposto no § 2o deste artigo e nos §§ 1o a 3o do art. 2o desta Lei, na hipótese de aquisição de mercadoria revendida por pessoa jurídica comercial estabelecida nas Áreas de Livre Comércio referidas no § 15, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento). (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).

§ 17. ao § 21. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

Lei 10.833/2003:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004);

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.198, de 8 de janeiro de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na

prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§ 5º (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 6º (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao

regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

§ 11. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 12. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 15. O crédito, na hipótese de aquisição, para revenda, de papel imune a impostos de que trata o art. 150, inciso VI, alínea d da Constituição Federal, quando destinado à impressão de periódicos, será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no § 2º do art. 2º desta Lei (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 16. Opcionalmente, o sujeito passivo poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de embalagens de vidro retornáveis classificadas no código 7010.90.21 da TIPI, destinadas ao ativo imobilizado, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal do Brasil,

no prazo de 12 (doze) meses, à razão de 1/12 (um doze avos). (redação dada pela [Lei 13.097/2015](#)) - redação anterior:

Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de embalagens de vidro retornáveis, classificadas no código 7010.90.21 da Tipi, destinadas ao ativo imobilizado, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

I - no prazo de 12 (doze) meses, à razão de 1/12 (um doze avos); ou (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

II - na hipótese de opção pelo regime especial instituído pelo art. 58-J desta Lei, no prazo de 6 (seis) meses, à razão de 1/6 (um sexto) do valor da contribuição incidente, mediante alíquota específica, na aquisição dos vasilhames, ficando o Poder Executivo autorizado a alterar o prazo e a razão estabelecidos para o cálculo dos referidos créditos. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

§ 17. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota: (Redação dada pela Lei 12.507, de 11 de outubro de 2011)

I - de 5,60% (cinco inteiros e sessenta centésimos por cento), nas operações com os bens referidos no inciso VI do art. 28 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; (Incluído pela Lei 12.507, de 11 de outubro de 2011)

II - de 7,60% (sete inteiros e sessenta centésimos por cento), na situação de que trata a alínea "b" do inciso II do § 5º do art. 2º desta Lei; e (Incluído pela Lei 12.507, de 11 de outubro de 2011)

III - de 4,60% (quatro inteiros e sessenta centésimos por cento), nos demais casos. (Incluído pela Lei 12.507, de 11 de outubro de 2011)

§ 18. No caso de devolução de vendas efetuadas em períodos anteriores, o crédito calculado mediante a aplicação da alíquota incidente na venda será apropriado no mês do recebimento da devolução. (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

§ 19. A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I – pessoa física, transportador autônomo, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de

apuração, crédito calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 20. Relativamente aos créditos referidos no § 19 deste artigo, seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor dos mencionados pagamentos, de alíquota correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) daquela constante do art. 2º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 21. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)

§ 22. (Vide Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008)

§ 23. O disposto no § 17 deste artigo também se aplica na hipótese de aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as Leis nos 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de 1991, e 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei nº 8.857, de 8 de março de 1994. (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009)

§ 24. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na hipótese de aquisição de mercadoria revendida por pessoa jurídica comercial estabelecida nas Áreas de Livre Comércio referidas no § 23 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 3% (três por cento). (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009)

§ 25. No cálculo do crédito de que tratam os incisos do caput, poderão ser considerados os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

§ 26. O disposto nos incisos VI e VII do caput não se aplica no caso de bem objeto de arrendamento mercantil, na pessoa jurídica arrendatária. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

§ 27. Para fins do disposto nos incisos VI e VII do caput, fica vedado o desconto de quaisquer créditos calculados em relação a: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

I - encargos associados a empréstimos registrados como custo na forma da alínea "b" do § 1º do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e (Incluído pela Lei nº

12.973, de 13 de maio de 2014)(Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

II - custos estimados de desmontagem e remoção do imobilizado e de restauração do local em que estiver situado. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)(Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

§ 28. No cálculo dos créditos a que se referem os incisos VI e VII do caput, não serão computados os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)(Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

§ 29. Na execução de contratos de concessão de serviços públicos, os créditos gerados pelos serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, quando a receita correspondente tiver contrapartida em ativo intangível, representativo de direito de exploração, ou em ativo financeiro, somente poderão ser aproveitados, no caso do ativo intangível, à medida que este for amortizado e, no caso do ativo financeiro, na proporção de seu recebimento, excetuado, para ambos os casos, o crédito previsto no inciso VI do caput. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)(Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

§ 30. O disposto no inciso XI do caput não se aplica ao ativo intangível referido no § 29. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)(Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

O inciso II do *caput* do artigo 3º dessas Leis utiliza o termo “insumos” para caracterizar o direito ao crédito, tanto na produção de bens, quanto na prestação de serviços. Todavia, o legislador não se ocupou de definir a amplitude ou abrangência do termo, para distinguir os diferentes significados em que pode ser tomado. Cabe ao intérprete da lei executar a tarefa de alcançar a *mens legis*, o norte interpretativo que possa cuidar de cada caso em concreto, observando o fim a que a lei busca (art. 5º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro).

Uma primeira possível interpretação trata de equivaler o termo “insumo” aos dispêndios gerais da empresa, à semelhança dos custos e despesas da legislação do Imposto de Renda. Todavia, a enumeração exaustiva e específica de rubricas nos incisos III a XI do *caput* do artigo 3º, acima mencionados, afasta tal entendimento, posto que seriam inúteis se tal interpretação fosse abrigada. Tal disposição normativa visa à separação entre os conceitos de custo e despesas, estas, limitadas aos incisos III a XI.

Outra tentativa trata de igualar o significado do termo às matérias-primas e produtos intermediários na legislação do IPI, restringindo-o àquele insumo que tem contato direto com o produto fabricado. Essa vertente foi adotada pela Receita Federal, conforme Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004. Mas a legislação de Pis e da Cofins não faz nenhuma referência à legislação do IPI para esse fim, e abrange realidades econômicas diversas das indústrias.

Verifica-se, na verdade, que o Parecer CST nº 65/79, que historicamente se tornou o normativo base para a interpretação dos créditos de IPI, desenvolve sua argumentação para distinguir o termo “insumos”, dos produtos intermediários que possam gerar crédito de IPI. Portanto, o próprio conjunto normativo do IPI assenta que o termo “insumos” é mais

abrangente que o de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Ora, a legislação de Pis e Cofins trata de insumos. Portanto, a aproximação dessas duas legislações para caracterização dos respectivos direitos de crédito é imprópria.

Alguns utilizam o critério da essencialidade geral para fins de caracterização do insumo como gerador de crédito. Não posso concordar, pois, a rigor, todos os gastos de uma empresa são, em alguma medida, necessários ao seu funcionamento com qualidade. Não é esse o critério da Lei, posto que, no limite, poderia ensejar o aproveitamento de todos os dispêndios de qualquer empresa.

Na exposição de motivos da MP 135/2003, que foi convertida na Lei 10.833/2003, consta que foi adotado “*o método indireto subtrativo*”... “*em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviço adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona*”.

Em consonância com a exposição de motivos (custos, despesas e encargos), a construção do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 leva-nos a crer que os incisos I e II somente se referem a custos.

Inciso I – custo de empresas comerciais;

Inciso II – custo de empresas industriais e de serviços;

Incisos III a XI – despesas e encargos específicos.

O conceito contábil de custo é variável e essencialmente depende da visão administrativa, isto é, o custo poderá variar desde a apropriação tão somente das matérias físicas incorporadas ao bem produzido, quanto estender-se à apropriação de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, conforme for a visão gerencial².

Não obstante, no caso da legislação de Pis e Cofins, o custo é tomado como distinto de despesa, consoante a exposição de motivos da MP 135 e a separação dos incisos do artigo 3º. O termo custo aqui deve ser entendido como “**dispêndios do processo produtivo**”, isto é, todos os dispêndios necessários para colocação do bem acabado – ou serviço prestado - no local de venda ou prestação de serviço.

A inclusão do critério de localização final advém dos métodos contábeis tradicionalmente admitidos, por exemplo, insertos na Resolução CFC 1.170/2009³

Portanto, nesse contexto, **e considerando equanimidade entre empresas comerciais e empresas industriais ou de serviços, o custo do produto ou dos serviços equivale a todos os gastos intrinsecamente ligados ao produto ou serviço, alcançando o produto pronto em estoque, ou serviço concluído, no local de venda.**

² Para ilustrar as diversas formas de custeio, variando conforme o grau de apropriação dos dispêndios, vide PADOVEZE, CLÓVIS LUIS e outro - Custo e Preços de Serviços. São Paulo: Ed. Atlas, 2013, página 68.

³ Custos do estoque

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Exemplificativamente, nenhum gasto com marketing, contabilidade, sistemas, pesquisa de viabilidade, qualificação, gastos ativáveis, nenhum desses é permitido para empresas comerciais, e portanto, não o será também para empresas industriais e de serviços, no que se refere ao inciso II do art. 3º da Lei, isto é, sob o conceito de insumos. Por outro lado, despesas com manutenção de equipamentos de produção, despesas ambientais e semelhantes, que são necessários, em ambiente de produção ou prestação de serviços, para o alcance do produto acabado em estoque, ou para conclusão do serviço, geram direito a crédito.

A Receita Federal também sustenta a tese de que insumos de insumos não gerariam direito a crédito porque não estariam na fase de produção.

A tese, data vênia, não prospera. Insumos de insumos são, efetivamente, insumos, pertencem ao ciclo de produção, e como tais, geram direito ao crédito.

Não há sentido algum em separar os processos produtivos do modo que pretende o Fisco.

A tese parece ter origem, mais uma vez, na legislação do IPI, onde o extrativismo não se configura como industrialização. Assim, tanto a agricultura quanto a mineração, por exemplo, não são tributadas pelo IPI e não geram direito a crédito de IPI.

Todavia, essa configuração é totalmente estranha à legislação do Pis e da Cofins, não podendo ser estendida, porque o termo “produção” não se confunde com “industrialização”.

Assim, todos os insumos do processo produtivo, mesmo que o processo produtivo possua inúmeras fases, gera direito a crédito.

Não se incluem, todavia, no processo produtivo os dispêndios cuja natureza não seja relacionada à produção, isto é, dispêndios relacionados a administração do negócio, tais como contabilidade, controle, pesquisa de mercado, assessorias, etc, como já visto.

Por fim, anoto o julgamento do Resp 1.221.170/PR, sob o regime dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC/73), que vincula o Carf (art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno), e que amolda-se perfeitamente às teses aqui expostas. Com efeito, no referido Resp se estabeleceu:

- que se trata de esclarecer o conceito de insumos e que tais insumos se inserem no **contexto da produção**; de fato, firmou-se a representatividade da controvérsia *“com a finalidade de definir o conceito de insumo, tal como empregado nas Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, para o efeito de reconhecer (ou não) o direito ao crédito de Pis e Cofins dos valores incorridos na aquisição coisas empregadas na elaboração de produtos, visando à sua aplicação, direta e indireta, no processo de produção respectivo”*; além disso, o voto vista da Ministra Regina Helena Costa, cujas razões foram encampadas pelo voto condutor do acórdão, não admitiu, nem em tese, despesas como *“seguros, viagens e conduções, despesas gerais comerciais”*;

- que não importa a **fase** de utilização do insumos, mas sua relevância ao processo produtivo. Com efeito, o critério de fase, herdeiro ainda de conceitos próprios do IPI, conforme visto, é esdrúxulo ao PIS e Cofins, aos quais se aplicam os conceitos de essencialidade/pertinência e relevância ao processo produtivo. A relevância é mais abrangente, no sentido de compreender, por exemplo, equipamentos de proteção individual. Desse modo, entendo que o dispêndio para viabilizar o processo produtivo é passível de crédito; por exemplo, tratamento de efluentes.

1.2 Resumo teórico para empresas de serviços

Em resumo, temos que:

- os dispêndios necessários e relevantes para a consecução dos serviços prestados aos clientes geram direito a crédito;
- os dispêndios de natureza administrativa, gerencial, assessorias, pesquisas, despesas comerciais e semelhantes, não geram direito a crédito.

Com esse norte conceitual, passo à análise das divergências na base de cálculo e glosas de créditos do presente caso concreto.

1.3 Objeto social da recorrente

A empresa tem por objeto:

a) a exploração de serviços públicos e de sistemas privados de captação, produção, adução e distribuição de água e seus subprodutos, de coleta, transporte, tratamento e disposição final adequada de esgotos domésticos e industriais e seus subprodutos, de tratamento e disposição final adequada de resíduos sólidos domésticos e industriais, serviços relacionados à proteção do meio ambiente e aos recursos hídricos, outros serviços relativos à saúde da população, prestação de consultoria, assistência técnica e certificação nestas áreas de atuação e outros serviços de interesse para a CEDAE e para o Estado do Rio de Janeiro, dentro ou fora de seus limites territoriais, podendo, para atingir tais fins, participar, majoritária ou minoritariamente, de consórcios ou sociedades com empresas privadas.

b) a cobrança e o recebimento de contas referentes às tarifas ou receitas fixadas pelo poder público para custeio da prestação dos serviços definidos nas alíneas "a", supra, cabendo-lhe cumprir e fazer cumprir as normas pertinentes ao abastecimento de água e esgotamento sanitário, inclusive no tocante à aplicação de penalidades e interrupção da prestação desses serviços aos usuários faltosos.

Os serviços efetivamente prestados ao cliente são, em resumo, o fornecimento de água tratada e coleta de esgotos, e somente os insumos/serviços que contribuem para a execução dessa finalidade é que podem gerar crédito. Como já visto, nenhum serviço vinculado a administração, gerenciamento, cobrança, informática, contabilidade, e serviços correlatos, pode gerar crédito.

Os Autos de Infração são do período de maio a dezembro de 2007 e fevereiro de 2008. As glosas desse período estão resumidas à fl. 116. Todos os serviços relativos ao período do presente processo estão nos Anexos 1 e 2 da Impugnação. Os demais anexos da Impugnação abrangem períodos não presentes neste processo. Passemos à análise de cada glosa, desse período.

No Anexo I temos os contratos que atendem ao processo E-07/701.784/03, cujo edital de licitação define como objeto (fl. 4.534):

II - O B J E T O

1 - Constitui o objeto da presente licitação a contratação de empresa para execução dos serviços técnicos especializados de desenvolvimento e implantação de projeto para otimização do sistema de medição, faturamento e arrecadação na Companhia Estadual de Águas e Esgotos - CEDAE envolvendo as áreas de faturamento, medição, cadastro de consumidores, e demais atividades estabelecidas no item Descrição dos serviços a executar deste Termo de Referência, nas áreas de abrangência da Região Metropolitana - Lote I, Zona Oeste Baixada - Lote II e Interior - Lote III, visando fundamentalmente a aquisição de novas tecnologias, adequação e modernização dos procedimentos, a redução das perdas e a elevação do faturamento e aumentos dos índices arrecadação, conforme projeto proposto pela CEDAE.

2 - A Contratada deverá desenvolver ações integradas que no seu conjunto resultem na otimização do sistema de medição, faturamento e arrecadação da CEDAE, visando incrementar os índices de faturamento e aumentar a arrecadação da Companhia, contemplando ainda a otimização dos recursos materiais e humanos utilizados, bem como a melhoria da imagem junto aos seus clientes.

O conjunto de ações a serem desenvolvidas è relacionado abaixo:

Desenvolvimento de sistema para gerenciamento dos serviços;

Leitura Informatizada com entrega da conta simultânea;

Roteirização;

Recadastramento de consumidores;

Dimensionamento de Hidrometros;

Instalação e substituição de Hidrometros;

Corte parcial e restabelecimento do fornecimento de água.

Nos termos do preâmbulo teórico, nenhum desses serviços é parte da prestação de serviços ao cliente (fornecimento de água e coleta de esgotos), mas sim parte do gerenciamento/administração.

Com efeito, serviços de informática, cobranças, call center, assessorias técnicas, planejamento, e outros semelhantes, são despesas administrativas/comerciais, e por aplicação da decisão vinculante do STJ retromencionado, não podem gerar crédito.

A exceção são os serviços de instalações e manutenções da estrutura física da rede de água e esgotos, perfazendo, portanto, os critérios adotados para o direito de geração de crédito, caso tal parcela seja passível de identificação com documentação hábil e idônea.

Observo que esse crédito está limitado ao valor de depreciação, quando a manutenção dê ensejo à contabilização em conta de Ativo Imobilizado da recorrente, e não de despesas, conforme as regras contábeis, e art. 3º, inciso VII do caput, e inciso III o §1º, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

Os serviços de inspeção da rede, para verificação de vazamentos e serviços semelhantes, têm natureza de manutenção, e podem gerar crédito.

Entendo, ainda, que os serviços de corte e religamento do fornecimento de água, e serviços de leitura de hidrômetros são atividades pertinentes à prestação de serviços, gerando crédito. No mesmo sentido a Solução de Consulta Cosit nº 67, de 2017.

No Anexo II da Impugnação, temos os serviços atinentes ao seguinte objeto de edital (fl. 4.703):

Constitui objeto da presente licitação, a prestação de serviços comerciais voltados à recuperação de créditos vencidos a mais de 60 dias de débito em aberto, de Clientes dos imóveis localizados em todas as áreas de concessão da CÉDÁE no Estado do Rio de Janeiro, através das ações de cobrança administrativa, corte e restabelecimento do fornecimento de água, supressão da ligação por débito e religação, fiscalização dos corte e das supressões efetuadas, pesquisa para detecção de "by-pass" ou ligação clandestina com utilização de equipamento eletrônico de geofonamento, atendimento comercial fixo e móvel, "call-center", identificação de anomalias técnicas Comerciais e Operacionais com emissão das respectivas Ordens de Serviço e elaboração de proposições, para ações a serem desenvolvidas para a redução de perdas de receitas - comerciais, de acordo com as prescrições constantes dos dispositivos a seguir, e demais condições do Edital”

Como se vê, são serviços de natureza administrativa ou comercial, como cobranças, call center, pesquisas, e como tais, não geram direito a crédito de Pis e Cofins.

Em seguida, apresentamos os excertos dos contratos, relativos aos Anexos I e II, das empresas que atuaram sob os editais acima referidos.

1.5 - Conta 4.3.3.01 – Serviços de conservação e Manutenção de Sistemas – Edital

1.5.1 – Sanear Engenharia (fl. 4581 e ss.)

Conforme o contrato trazido pela recorrente, esse fornecedor presta os seguintes serviços:

“1.1 O objeto do presente Contrato é a execução dos “SERVIÇOS DE LEVANTAMENTOS, AVALIAÇÃO TÉCNICA E DIAGNÓSTICO DO ABASTECIMENTO E DO SISTEMA DE MEDIÇÃO, VISANDO A IMPLANTAÇÃO, EXECUÇÃO E GERÊNCIA DE LEITURA INFORMATIZADA DE HIRÔMETROS COM DESENVOLVIMENTO DO SOFTWARE APLICATO DO COLETOR ELETRÔNICO DE DADOS E DE

SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL E REVISÃO CADASTRAL”

1.5.2 - Consórcio Novoperação

Fls. 4.640:

1.1. O objeto do presente Contrato é a execução dos serviços de "DESENVOLVIMENTO E IMPLANTAÇÃO DE PROJETO PARA OTIMIZAÇÃO DO SISTEMA DE MEDIÇÃO, FATURAMENTO E ARRECADAÇÃO, COM GERENCIAMENTO E OPERAÇÃO DE AÇÕES COMERCIAIS NA COMPANHIA ESTADUAL DE ÁGUAS E ESGOTOS - CEDAE-RJ - LOTE II", conforme detalhado no Anexo V - Estimativa Orçamentária – do Edital de Licitação.

1.5.3 - Consórcio Acqua Rio

Fl. 4.672:

1.1. O objeto do presente Contrato é a execução dos serviços de "DESENVOLVIMENTO E IMPLANTAÇÃO DE PROJETO PARA OTIMIZAÇÃO DO SISTEMA DE MEDIÇÃO, FATURAMENTO E ARRECADAÇÃO, COM GERENCIAMENTO E OPERAÇÃO DE AÇÕES COMERCIAIS NA COMPANHIA ESTADUAL DE ÁGUAS E ESGOTOS - CEDAE-RJ - LOTE I", conforme detalhado no Anexo V - Estimativa Orçamentária – do Edital de Licitação.

1.5.4 - Consórcio Due Facto

Fl. 4.771 e ss):

1.1. O objeto do presente Contrato é a execução dos "SERVIÇOS COMERCIAIS CONTÍNUOS VOLTADOS PARA A RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS VENCIDOS;..ABRANGENDO AS ÁREAS DE JACAREPAGUÁ BARRA, RECREIO E NORTE FLUMINENSE, ATRAVÉS DAS AÇÕES DE COBRANÇA ADMINISTRATIVA, CORTE E RESTABELECIMENTO. DO FORNECIMENTO DE ÁGUA, SUPRESSÃO DA LIGAÇÃO POR DÉBITO E RELIGAÇÃO, FISCALIZAÇÃO DOS CORTES E DAS SUPRESSÕES EFETUADAS; PESQUISA PARA DETECÇÃO TJE "BY PASS" OU LIGAÇÃO CLANDESTINA COM UTILIZAÇÃO DE EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS DE GEOFONIA, IDENTIFICAÇÃO DE ANOMALIAS TÉCNICAS COMERCIAIS E OPERACIONAIS, ATENDIMENTO' COMERCIAL: FIXO E MÓVEL E CADASTRO" - LOTE 2, conforme' detalhado no TERMO DE REFERÊNCIA do Edital, de Licitação CN 008/2.004-ADL-2T e Proposta Comercial do CONSÓRCIO.

1.5.5 – Consórcio Solução

Fl. 4.847:

*1.1. O objeto do presente Contrato é a execução dos "SERVIÇOS COMERCIAIS CONTÍNUOS VOLTADOS' PARA A RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS VENCIDOS, ABRANGENDO AS ÁREAS DE MÉIER, CASCADURA, E MÉDIO PARAÍBA, ATRAVÉS DAS AÇÕES' DE COBRANÇA ADMINISTRATIVA, 'CORTE E RESTABELECIMENTO DO FORNECIMENTO DE ÁGUA,- SUPRESSÃO DA . LIGAÇÃO POR DÉBITO E RELIGAÇÃO, FISCALIZAÇÃO DOS CORTES E DAS SUPRESSÕES EFETUADAS, PESQUISA PARA DETECÇÃO DE "BY PASS" OU LIGAÇÃO CLANDESTINA COM UTILIZAÇÃO DE EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS' DE GEOFONIA, IDENTIFICAÇÃO DE ANOMALIAS TÉCNICAS COMERCIAIS /E / OPERACIONAIS,'ATENDIMENTO COMERCIAL FIXO E MÓVEL E CADASTRO **LOTE 6**, conforme detalhado n o TERMO DE REFERÊNCIA do Edital de Licitação CN 008/2004-ADL-2.1 e Proposta;Comercial do CONSÓRCIO.*

1.5.6 –Consórcio Stemag Sanear

Fl. 4.881:

*1.1. O. objeto, do ' p r e s e n t e Contrato é a execução dos "SERVIÇOS COMERCIAIS CONTÍNUOS VOLTADOS PARA A RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS VENCIDOS, ABRANGENDO AS ÁREAS DE RAMOS, QUEIMADOS, PARACAMBI, JAPERI E NOROESTE, ATRAVÉS" DAS- AÇÕES DE COBRANÇA ADMINISTRATIVA, .CORTE E'.RESTABELECIMENTO DO FORNECIMENTO DE ÁGUA,, SUPRESSÃO DA LIGAÇÃO POR . DÉBITO E RELIGAÇÃO, FISCALIZAÇÃO DOS CORTES E DÁS SUPRESSÕES EFETUADAS, PESQUISA PARA DETECÇÃO DE "BY PASS",. OU LIGAÇÃO CLANDESTINA COM UTILIZAÇÃO DE EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS' DE GEOFONI IDENTIFICAÇÃO DE ANOMALIAS TÉCNICAS COMERCIAIS E- OPERACIONAIS, ATENDIMENTO COMERCIAL FIXO E MÓVEL E CADASTRO" - **LOTE 4**, conforme detalhado n o TERMO DE-'REFERENCIA' do Edital de Licitação CN 008/2004-ADL 2.1.e Proposta Comercial do CONSÓRCIO*

1.5.7 –Construtora Passarelli

Fls. 4.915:

1.1. O objeto do presente Contrato é a execução dos "SERVIÇOS COMERCIAIS CONTÍNUOS VOLTADOS PARA A RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS VENCIDOS, ABRANGENDO AS ÁREAS DE DEODORO E SÃO JOÃO DE MERITI, ATRAVÉS DAS AÇÕES DE COBRANÇA ADMINISTRATIVA, CORTE E RESTABELECIMENTO DO FORNECIMENTO DE ÁGUA, SUPRESSÃO DA LIGAÇÃO POR DÉBITO E RELIGAÇÃO, FISCALIZAÇÃO DOS CORTES E DAS SUPRESSÕES EFETUADAS, PESQUISA PARA DETECÇÃO

DE "BY PAJ3S" OU LIGAÇÃO CLANDESTINA COM UTILIZAÇÃO DE EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS DE GEOFONIA, IDENTIFICAÇÃO DE ANOMALIAS TÉCNICAS COMERCIAIS E OPERACIONAIS, ATENDIMENTO COMERCIAL FIXO E MÓVEL E CADASTRO" - LOTE 7, conforme detalhado no TERMO DE REFERÊNCIA do Edital de Licitação CN 008/2004-ADL-2.1 e Proposta Comercial da CONTRATADA.

1.5.8 –Engeform Construções e Comércio

Fl. 4.931:

1.1. O objeto do presente Contrato é a execução dos "SERVIÇOS COMERCIAIS CONTÍNUOS VOLTADOS PARA A RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS VENCIDOS, ABRANGENDO AS ÁREAS DE CAMPO GRANDE,, SANTA CRUZ E COSTA VERDE, ATRAVÉS DAS AÇÕES DE COBRANÇA ADMINISTRATIVA, CORTE E RESTABELECIMENTO DO FORNECIMENTO DE ÁGUA, SUPRESSÃO DA LIGAÇÃO POR DÉBITO E RELIGAÇÃO, FISCALIZAÇÃO DOS CORTES E DAS SUPRESSÕES EFETUADAS, PESQUISA PARA DETECÇÃO DE "BY PASS" OU LIGAÇÃO CLANDESTINA COM UTILIZAÇÃO DE EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS DE GEOFONIA, IDENTIFICAÇÃO DE ANOMALIAS TÉCNICAS COMERCIAIS E OPERACIONAIS, ATENDIMENTO COMERCIAL FIXO E MÓVEL E CADASTRO" -

LOTE 8, conforme detalhado no TERMO DE REFERÊNCIA do Edital de Licitação CN 008/2004-ADL-2.1 e Proposta Comercial da CONTRATADA.

2 - Divergências de apuração

2.1. Dados utilizados

No Recurso Voluntário, a recorrente afirma que não renunciou a qualquer parcela informada em Dacon, para contrapor-se à apuração do Fisco a partir da planilha, ao invés do Dacon.

Nesse ponto, o Fisco esclareceu, na diligência solicitada pelo Carf, Resolução 3202-000.261, às fls. 6.136:

*5. Note-se que a contribuinte, apesar de regularmente intimada, e após diversas protelações, **não logrou êxito em comprovar/demonstrar as bases dos créditos (PIS/COFINS - Regime Não Cumulativo) declarados na DACON com base no Razão Contábil, tendo justificado o aproveitamento dos mesmos com base em Ordem de Serviços Interna, ao invés de nas notas fiscais originárias dos custos/despesas;***

*6. Em face ao exposto, e **evitando-se a glosa simplista dos créditos**, buscou-se orientar o contribuinte a reconstituir todas as bases de créditos a partir dos dados do Livro Razão e das datas dos respectivos documentos fiscais, de tal sorte a possibilitar a auditoria da exatidão dos valores consignados em DACON;*

7. *Acatando a orientação, o contribuinte elaborou planilhas eletrônicas em que buscou relacionar, para cada linha/item do Quadro de Apuração dos Créditos das respectivas DACON, os correspondentes lançamentos de despesas/custos no Livro Razão, agora com a devida indicação do respectivo documento fiscal, beneficiário do pagamento e histórico;*

8. *A partir deste banco de dados contendo os lançamentos contábeis extraídos do Razão e as respectivas notas fiscais, foi possível realizar a auditoria dos gastos, identificando sua natureza, a data e os respectivos contratos, a fim de verificar que **gastos não seriam passíveis de gerar créditos de PIS/COFINS não cumulativo;***

A recorrente, por sua vez, em manifestação a esse relatório de diligência, não mais toca no assunto. Portanto, o cálculo a partir da planilha deve ser mantido, com as correções relativas às demais matérias apreciadas neste acórdão.

2.2 Darf's não aproveitados

No relatório fiscal, o auditor esclarece que não aproveitou os Darfs pagos pela recorrente, em valores maiores que a DCTF ativa. Transcrevo:

17. *As diferenças reclamadas referem-se a **indébitos gerados por retificações** em DCTFs, conforme já relatado, motivadas pela inclusão de novos gastos de serviços às bases de créditos declarados nos DACONs, e que reduziram, por conta e risco da contribuinte, os valores confessados de PIS e COFINS;*

18. *O direito à compensação ou restituição destes indébitos, caso não atingido pela decadência, devem ser objeto de PERD/COMP, motivo pelo qual **não foram considerados pela Fiscalização quando da lavratura dos Autos de Infração**, e nem poderiam, pois, ao retificar suas DCTFs, **o contribuinte assumiu o risco dos reflexos fiscais** destas retificações nos períodos não atingidos pela decadência, não cabendo a utilização dos valores consoantes as DCTFs Retificadoras para reduzir o débito tributário apurado de ofício.*

Os valores são muito relevantes, e a recorrente aponta como absurdo o não aproveitamento dos pagamentos.

Assiste razão à recorrente.

A Solução de Consulta Interna Cosit 8/2007 já interpretava assim a situação:

O indébito decorrente de pagamento de tributo a maior do que o informado pelo contribuinte em DCTF, DIRPF ou declaração de ITR, não deverá ser considerado para efeito de aproveitamento/utilização na apuração do tributo devido, devendo o respectivo crédito tributário ser constituído de ofício em sua totalidade.

Comprovando o contribuinte, na impugnação, que já pagou o tributo lançado, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento poderá exonerá-lo da multa de ofício, quando o pagamento houver sido tempestivo.

Transcrevo ainda excerto da Solução de Consulta Cosit 24/2007, que trata do aproveitamento de ofício de créditos no regime da não cumulatividade:

CRÉDITOS DE PIS/PASEP E COFINS PASSÍVEIS DE UTILIZAÇÃO APENAS POR DESCONTO

(...)

Situação 2 - Crédito apurado no próprio período de ocorrência da infração, não aproveitado até a data da lavratura do Auto de Infração.

Deve ser efetuado o aproveitamento de ofício do crédito, em razão do disposto no art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, e no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004.

Ou seja, somente é cabível o lançamento de ofício, em valores superiores à DCTF ativa, para fins de constituição do crédito tributário, a fim de que o recolhimento não fique desvinculado da respectiva constituição de crédito tributário. Não obstante, o pagamento deverá ser aproveitado para extinção do próprio lançamento, afastada a multa de ofício.

Com efeito, o lançamento fiscal, como ato homologatório da DCTF, nos termos do artigo 150 do CTN, se superpõe a esta, para aferir materialmente o crédito tributário devido contra o recolhimento efetuado, para cobrar de ofício, via lançamento de ofício, a diferença.

Em termos práticos, caso reste débito de Pis e Cofins a cobrar no presente processo, em cada período, o pagamento do respectivo período será aproveitado para extinção do débito declarado em DCTF e valor lançado, sem multa de ofício.

Caso reste saldo credor em cada trimestre, aproveitando-se os ditos recolhimentos, deverá ser ressarcido/compensado conforme os respectivos Perdcomp's e o julgamento das demais matérias deste acórdão.

2.3 Decadência de períodos anteriores em relação à alteração dos saldos iniciais

O presente processo trata do lançamento dos períodos de maio de 2007 a fevereiro de 2008 dos saldos devedores de Pis e Cofins apurados pelo Fisco, cientificado ao contribuinte em 31/05/2012 (fls. 9, 16,50).

O lançamento foi resultado, conforme relatado, da análise de pedidos de ressarcimento/compensação de períodos anteriores. Os primeiros pedidos de ressarcimento analisados pelo Fisco são do período de março de 2004 a julho de 2004. Os saldos de Pis e Cofins existentes ao final de abril de 2007 foram alterados pelo Fisco, pelas glosas efetuadas e a desconsideração dos pagamentos conforme relatado.

A recorrente reclama da alteração dos saldos credores iniciais considerados pelo Fisco, em período anterior à decadência do direito do Fisco de efetuar o lançamento.

A pretensão da recorrente é descabida. A compensação é procedimento de interesse do contribuinte, que tem o prazo de 5 anos para pleitear créditos perante a Fazenda Nacional, nos termos do art. 168 do Código Tributário Nacional - CTN⁴. A partir do pedido de compensação, a Fazenda Nacional tem 5 anos para conferir e manifestar-se quanto ao direito pretendido, conforme o já citado §5º do art. 74 da Lei 9.430/96⁵. Evidente que os créditos alegados são anteriores à data da declaração de compensação, e, portanto, o prazo de 5 anos para manifestação da autoridade não se refere à data dos supostos créditos, mas à data da declaração.

A decadência aplicável, no caso, se refere a possíveis diferenças a pagar relativas aos débitos declarados, que não podem ser lançadas, ultrapassado o período de 5 anos do fato gerador ou do primeiro dia do exercício seguinte, conforme art. 150, §4º⁶ ou art. 173⁷ do CTN. Mas a decadência do direito de lançar novos créditos tributários não gera, automaticamente, créditos a favor do contribuinte.

Ressalte-se que não se está alterando as bases de cálculo para efetuar novo lançamento de período decaído, mas sim aferindo a legalidade, a certeza e liquidez dos créditos, para cumprimento do disposto no art. 170⁸ do CTN.

Os prazos decadenciais citados protegem o contribuinte de novas cobranças tributárias, para sua segurança jurídica, mas não conferem direito de crédito inexistente. A certeza e liquidez dos créditos é premissa inalienável, segundo os princípios de interesse público, e a administração pública não pode, em nenhum caso, conceder créditos ilegais ao contribuinte. A Fazenda pode e deve aferir a certeza e liquidez dos créditos, seja qual for a data de sua origem, vedado, no entanto, lançar novos tributos não confessados – decadência do art. 150, §4º - e cobrar débitos constantes em declaração de compensação, após o prazo previsto no §5º do art. 74 da Lei 9.430/96., o que não ocorreu no presente caso.

⁴ Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

⁵ § 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

⁶ § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

⁷ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

⁸ Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

2.3 – Valores dos saldos dos meses de novembro de 2007 e janeiro de 2008

A matéria resta incontroversa, em sentido favorável à recorrente, nos termos do que assentado na diligência fiscal (fl. 6.142):

ii.3.) Os créditos remanescentes apurados em novembro/07 e janeiro/08 (R\$1.769.895,00 e R\$ 2.070.035,00, respectivamente) pela Fiscalização jamais foram utilizados em qualquer Dcomp pela Recorrente, devendo, segundo alega, ser aproveitados na autuação;

Considerações da Fiscalização

Neste item, resta a concluir que, de fato, as alegações da contribuinte são pertinentes, sendo que o não aproveitamento dos referidos créditos apurados da COFINS por esta fiscalização, deveu-se a erro de fórmula (transposição de saldo anterior), pontualmente nos meses retro citados, na planilha demonstrativa consignadas no Anexo 30 fls 163 / 164 do presente processo.

Em face ao exposto, propomos que os lançamentos de ofício da COFINS consequentes efetuados nos meses de dez/2007 e fev./2008 devem ser reformados aos seus justos montantes devidos conforme demonstrado a seguir:

COFINS –dez/ 2007

(+) Ajuste de Crédito Proposto : R\$ 1.769.895,00

(-) Valor do lançamento original: R\$ 1.426.394,00

(=) Valor do Lançamento proposto R\$ -0-

Crédito remanescente Proposto R\$ 343.501,00

COFINS –jan./ 2008

(+) Ajuste de Crédito Proposto: R\$ 343.501,00

(+) Saldo Credor Apurado original R\$ 2.070.035,00

Crédito remanescente Proposto R\$ 2.413.536,00

COFINS –fev./ 2008

(+) Ajuste de Crédito Proposto : R\$ 2.413.536,00

(-) Valor do lançamento original: R\$ 3.423.899,00

(=) Valor do Lançamento proposto R\$ 1.010.363,00

3-conclusão

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso, para:

1 – reconhecer o aproveitamento dos pagamentos de Pis e Cofins dos respectivos períodos, para alocação ao presente lançamento, sem multa de ofício;

2 – corrigir os lançamentos dos meses de dezembro de 2007, janeiro de 2008 e fevereiro de 2008, conforme diligência fiscal, observadas as demais matérias decididas no presente acórdão;

3 – reconhecer direito ao crédito sobre dispêndios com instalação e manutenção da estrutura física na prestação dos serviços (hidrômetros, tubulações, etc), quando possível a identificação dos valores por documentação hábil e idônea, limitado ao valor da depreciação, caso o dispêndio deva ser contabilizado em Ativo Imobilizado da recorrente;

4 - reconhecer o crédito sobre serviços de ligação, religação, corte e leitura de hidrômetros;

5 – reconhecer o ressarcimento/compensação, nos casos em que, refeitos os cálculos conforme as matérias aqui decididas, restem saldos credores nos respectivos trimestres;

6 – negar provimento aos demais pedidos.

(assinatura digital)

Marcelo Giovani Vieira - Relator

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário

A questão da não cumulatividade dos PIS e da COFINS já enfrentou inúmeros debates. Neste CARF, não há dúvidas, imperou o chamado critério da essencialidade que, a par de demandar análise individualizada, em face da peculiaridade de cada processo produtivo (seja industrial, seja de serviços), sempre teve como premissa a participação, a inserção do insumo no próprio processo produtivo. Ainda que dispensado o contato físico do IPI, manteve-se a inerência ao processo produtivo.

Com o tempo, passou-se a admitir a inclusão, neste conceito, daqueles exigência legais - tais como as normas ambientais e de segurança de trabalho - sem as quais o processo produtivo não poderia ser exercido. Como exemplo, o tratamento da água e resíduos oriundos do processo industrial, trata-se de despesa incorrida posteriormente ou paralelamente ao processo industrial em si, mas, a sua não realização pelo "produtor" implica na inviabilidade da atividade produtiva.

Recentemente, é sabido, o STJ examinou a questão em sede de Recurso Representativo de Controvérsia.

Pois bem. Em cuidadosa análise da decisão proferida, podemos inferir, sem sombra de dúvidas, que o critério da essencialidade foi, na essência do poético voto do Ministro Relator Napoleão Nunes Maia, alçado à condição de Rei.

Veja o seguinte trecho do Voto do Relator:

Observa-se, como bem delineado no voto proferido pelo eminente Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que a conceituação de insumo prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da essencialidade para a atividade econômica da empresa, de modo que devem ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são insumos diretos dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho oneram a produção das padarias.

Veja-se que o Ministro Relator fala em aplicação do critério da pertinência. Todavia, o voto do Ministro Relator encampou, também, o percucioso voto-vista da Ministra Regina Helena Costa.

Nesta manifestação, além do critério da essencialidade, também bastante trabalhado, chancelou-se aquilo que se denominou critério da relevância.

Observou a Ministra a existência das já sobejamente conhecidas correntes acerca da definição de insumo:

i) **orientação restrita**, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;

ii) **orientação intermediária**, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos **critérios da essencialidade e da pertinência**. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

iii) **orientação ampliada**, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.

Observa-se que, na chamada orientação intermediária, que já vinha sendo acolhida pelo STJ e, há muito, por este CARF, prevaleciam os critérios da essencialidade e da **pertinência**.

Quanto critério da essencialidade, não há muito o que se debater. O chamado "teste de subtração" traz objetividade: é essencial tudo aquilo que, subtraído do processo produtivo, impeça o processo produtivo ou o prive de qualidade, quantidade ou suficiência;

A conceituação da Ministra:

*Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, **ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.***

Ocorre que, naquela assentada, o Superior Tribunal de Justiça, passou a adotar não mais o critério da pertinência outrora utilizado conforme salientado pela Ministra ao descrever as 3 principais orientações. O critério a ser adotado passa ser o da **relevância**, também conceituado:

*Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, **embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção**, seja pelas **singularidades de cada cadeia produtiva** (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), **seja por imposição legal** (v.g., equipamento*

de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Não se pode olvidar que a própria Ministra Regina Helena Costa destacou que *"o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência"*.

Essa definição, a priori, trouxe um novo elemento a ser identificado pelos aplicadores da norma e, especialmente, pelos julgadores. O que seria a tal relevância e em qual medida ela se afasta da pertinência?

O Voto proferido, a despeito de chancelar tal distinção, não trouxe grande esmiuçamento. Não obstante, a própria conclusão adotada para fins de "fixação da tese" já aponte aspecto essencial desta distinção: a relevância do insumo se mostra em face do desenvolvimento da atividade econômica. É diferente do critério da essencialidade pura, que se faz em razão do processo produtivo (industrial ou serviço).

É o seguinte texto final da Ministra Regina Helena Costa:

Nesse contexto, proponho as seguintes teses para efeito do art. 543-C do CPC/73:

I. É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 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 ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

*II. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da **da atividade econômica** desempenhada pelo contribuinte.*

Essa distinção entre os critérios da pertinência e da relevância não passou despercebida pela PGFN ao elaborar o substancioso Parecer consubstanciado na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, firmada com o objetivo de *"formalizar a orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem acerca da matéria julgada em sentido desfavorável à União, bem como delimitar a extensão e o alcance do julgado, viabilizando a adequada observância da tese por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB"*.

É crucial o seguinte item:

35. O STJ, seguindo o voto da Ministra Regina Helena Costa adotou a posição intermediária quanto ao conceito de insumo, ao adotar os critérios de relevância e essencialidade – também adotadas no CARF – e afastando o conceito de insumo da legislação do IPI e IRPJ. De acordo com o voto da Ministra Regina Helena estabeleceu-se o critério de relevância – mais abrangente que o de pertinência adotado pelo Ministro Mauro Campbell Marques. Os Ministros Mauro Campbell Marques e

Napoleão Nunes Maia Filho realinharam os seus votos para acompanhar Ministra Regina Helena Costa.

A PGFN, seguindo aquilo que foi assentado pelo STJ, deixa claro que tanto o critério da essencialidade, quanto o da relevância (mais abrangente do que o da pertinência) devem ser aferidos em face da **atividade econômica** do contribuinte.

Destaco os seguintes trechos:

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.

(...)

40. Nota-se, pois, que o STJ, ao definir pela utilização dos critérios de essencialidade e relevância, segundo a importância do item para o desenvolvimento da atividade-fim da empresa, no intuito de obter o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade prevista pela legislação do PIS/COFINS, aludiu à aferição objetivamente considerada, afastando, destarte, que o item seja subjetivamente considerado sob a ótica da empresa ou do empresário.

Em conclusão:

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

(...)

45. Com efeito, importa destacar que não foi a intenção do legislador autorizar ampla desoneração fiscal, mas buscar a tributação do valor agregado do bem ou serviço, diminuindo os efeitos da tributação em cascata, para aumentar a horizontalidade na produção. Não é por outro motivo que a importância ou não do item deve ser aferida de forma objetiva, analisando-se a atividade econômica desenvolvida e aqueles

elementos que lhe são essenciais ou relevantes, quais sejam, aqueles que fazem parte – direta ou indiretamente – do processo produtivo - cuja ausência acarrete na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção ou que lhe torne inúteis.

Na hipótese específica dos autos - afinal, é este exame que se impõe, nos termos da decisão do STJ - julgo essencial a seguinte assertiva da PGFN:

Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.

Trata-se de empresa prestadora de serviços público essencial: fornecimento de água para a população do Estado do Rio de Janeiro.

Dentre os serviços glosados dividem-se em 5 (cinco) grupos:

- (i) Sistema Medição
- (ii) Recuperação de Créditos
- (iii) VP Consultoria Informática
- (iv) Serviço de Call Center
- (v) Diversos contratos pulverizados

A maior relevância financeira concentra-se nos grupos (i) e (ii), que passo a examinar.

Os contratos que suportam as despesas incorridas a título de Sistemas de Medição e Recuperação de Créditos foram trazidos pelo Relator em seu voto.

Quanto aos Sistemas de Medição, exemplifica do Relator com o seguinte extrato da contratação dos serviços, com destaques meus:

II - O B J E T O

*I - Constitui o objeto da presente licitação a contratação de empresa para execução dos serviços técnicos especializados de **desenvolvimento e implantação de projeto para otimização do sistema de medição, faturamento e arrecadação** na Companhia Estadual de Águas e Esgotos - CEDAE envolvendo as áreas de faturamento, medição, cadastro de consumidores, e demais atividades estabelecidas no item Descrição dos serviços a executar deste Termo de Referência, nas áreas de abrangência da Região Metropolitana - Lote I, Zona Oeste Baixada - Lote II e Interior - Lote III, visando fundamentalmente a aquisição de*

novas tecnologias, adequação e modernização dos procedimentos, a redução das perdas e a elevação do faturamento e aumentos dos índices arrecadação, conforme projeto proposto pela CEDAE.

2 - A Contratada deverá desenvolver ações integradas que no seu conjunto resultem na otimização do sistema de medição, faturamento e arrecadação da CEDAE, visando incrementar os índices de faturamento e aumentar a arrecadação da Companhia, contemplando ainda a otimização dos recursos materiais e humanos utilizados, bem como a melhoria da imagem junto aos seus clientes.

O conjunto de ações a serem desenvolvidas é relacionado abaixo:

Desenvolvimento de sistema para gerenciamento dos serviços;

Leitura Informatizada com entrega da conta simultânea;

Roteirização;

Recadastramento de consumidores;

Dimensionamento de Hidrometros;

Instalação e substituição de Hidrometros;

Corte parcial e restabelecimento do fornecimento de água.

Com efeito, a utilização de termos como "incrementar os índices de faturamento", "aumentar a arrecadação da Companhia" e "melhoria da imagem junto aos seus clientes" induz à conclusão de se tratam de serviços não essenciais ou relevantes, mas, sim, custos empresariais gerais que, na definição do STJ, visam tão-somente ampliar a lucratividade da empresa.

Não obstante, é preciso se atentar à natureza do serviço efetivamente contratado, quais sejam:

Desenvolvimento de sistema para gerenciamento dos serviços;

Leitura Informatizada com entrega da conta simultânea;

Roteirização;

Recadastramento de consumidores;

Dimensionamento de Hidrometros;

Instalação e substituição de Hidrometros;

Corte parcial e restabelecimento do fornecimento de água.

Com relação aos itens de dimensionamento de hidrômetros e instalação e substituição de hidrômetros, o Relator já bem destacou a sua essencialidade, concedendo o crédito correspondente, entendimento do qual não diverjo.

Contudo, com relação às demais atividades, ousou discordar. Isso porque, como exposto preliminarmente, o critério aqui imperativo é o da relevância à atividade econômica exercida.

Acredito não existir dúvidas de que tais serviços são bastante específicos à atividade de fornecimento de água, inexistindo paralelo em qualquer outra atividade que não a prestação de serviços públicos essenciais. E é esta especificidade que deve nortear o presente julgamento.

E, mais uma vez, nos termos do Parecer PGFN, a indagação que deve ser feita é: **A atividade-fim da empresa é possível de ser mantida sem a presença deles?**

Não vejo alternativa que não a resposta negativa. Não é possível se conceber a prestação do serviço essencial de fornecimento de água sem a atividade de leitura e medição de seu fornecimento, tampouco o seu restabelecimento no caso de cortes.

E nesse aspecto é de crucial relevância o fato de se tratar de um serviço público essencial e, mais do que isso, da gestão de um recurso natural esgotável, caro e, de modo redundante, essencial.

Gerir, monitorar e evitar o consumo de água de modo ilegítimo é essencial (perda ou inadimplência), imprescindível e, portanto, relevante (ou relevantíssimo) à atividade do contribuinte.

Nas palavras do Ministro Napoleão Nunes Maia, tratam-se de serviços **que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto.**

Já me referindo ao Voto da Ministra Regina Helena Costa, ainda que tais serviços possam ser dispensáveis sob o ponto de vista do fornecimento físico da água, eles integram, de forma indissociável, a atividade operacional mor da contribuinte.

Em outras palavras, exigir que o serviço esteja intrinsecamente ligado, como dito, à atividade física de fornecimento de água, corresponderia à aplicação do já superado critério da pertinência **"caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço"**.

O mesmo se deve dizer dos serviços de Recuperação de Créditos que, além da atividade facilmente extraída de recuperação de créditos, engloba o corte e religação de fornecimento e a fiscalização de pontos de perda, tais como *"pesquisa para detecção de "bypass" ou ligação clandestina com utilização de equipamento eletrônico de geofonamento" e "identificação de anomalias técnicas"*.

A própria gestão da adimplência dos consumidores, mais uma vez, considerando tratar-se de serviço público essencial e o grande valor do bem fornecido (água), se fazem relevantes, imprescindíveis para assegurar o correto e adequado uso, que, obrigatoriamente, deve ser remunerado na condição de contra-prestação.

Nesse sentido, entendo que, repise-se, na hipótese de fornecimento de água, essas atividades afastam-se do simples incremento comercial. Por exemplo, uma campanha publicitária desincentivando a utilização de poços artesianos, seria, evidentemente, uma despesa meramente comercial, não relevante no sentido da execução da atividade fim da empresa.

Quanto ao serviço de call center, que também geram grandes discussões. Sem me alongar, é sabido se tratar de despesa obrigatória para todo e qualquer fornecedor de bens e serviços em face da legislação consumerista (exigência legal). E não se trata, por exemplo, de um serviço ativo de telemarketing (como todo e qualquer cidadão conhece, os serviços das empresas de telefonia celular), mas de um serviço destinado à fornecer e receber informações técnicas acerca do fornecimento de água, corte, religação, leituras de conta, etc.

Por fim, quanto aos serviços "VP Consultoria Informática" e "Diversos contratos pulverizados", observo inexistir impugnação específica por parte do contribuinte, razão pela qual impera a preclusão.

Pelo exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, apenas para acrescentar, ao voto do Relator, o reconhecimento do direito ao crédito sobre todos os serviços classificados como "Sistema de Medição", "Recuperação de Créditos" e "Serviço de Call Center", obedecendo, evidentemente, o critério legal para ativação destas despesas, quando o crédito deva ser tomado conforme depreciação.

(assinatura digital)

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário