



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 19515.720194/2018-29
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-010.359 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de maio de 2021
Recorrente REDECARD S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Somente despesas consideradas como essenciais e relevantes, desde que incorridas no processo produtivo da Contribuinte e devidamente comprovadas, geram créditos de PIS/Pasep COFINS no regime não cumulativo, conforme entendimento em sede de recursos repetitivos do STJ, que sugere a aferição casuística da aplicação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar as glosas relativas concernente ao valor de R\$ 2.400,00 relativo ao pagamento de locação e também afastar as glosas relativas aos serviços utilizados como insumos.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ari Vendramini, Salvador Candido Brandao Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semiramis de Oliveira Duro, Jose Adao Vitorino de Moraes, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocado(a)), Jucileia de Souza Lima, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do Acórdão no. 06-63.691 - 3ª Turma da DRJ/CTA (fls. 6081/6106):

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foram lavrados os Autos de Infração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 07/20), como segue:

Cofins – período: 01/2013 e 12/2013	
Contribuição	R\$ 12.014.562,20
Juros de Mora	R\$ 6.056.029,95
Multa Proporcional	R\$ 9.010.921,60
Valor do Crédito Apurado	R\$ 27.081.513,75
PIS/Pasep – período: 01/2013 e 12/2013	
Contribuição	R\$ 2.608.424,69
Juros de Mora	R\$ 1.314.795,94
Multa Proporcional (Passível de Redução)	R\$ 1.956.318,48
Valor do Crédito Apurado	R\$ 5.879.539,11

A autuação ocorreu em virtude de créditos não-cumulativos descontados indevidamente na apuração das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme informação constante do Termo de Verificação Fiscal, juntado aos autos às fls. 23/61.

No aludido termo, destaca a fiscalização que a contribuinte descontou das contribuições devidas, valores de créditos de PIS e Cofins sobre despesas com comissões-fiança e condomínio, a título de despesas de aluguéis; encargos de depreciação e amortização e serviços utilizados como insumos em desacordo com o disposto no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.

Os créditos de PIS e Cofins glosados, os quais foram descontados indevidamente das contribuições, foram lançados no auto de infração, que ora se analisa.

Cientificada, por meio de sua Caixa Postal, considerando seu domicílio tributário eletrônico (DTE), em 28/02/2018, a interessada apresentou, em 02/04/2018, a impugnação (fls. 6.065/6.078) e documentos anexos, que será, a seguir sintetizada.

No mérito, alega primeiramente, que tendo optado pelo lucro real no ano de 2013, apurou e efetuou o recolhimento do PIS e da Cofins pelo regime não-cumulativo, de forma que se utilizou de créditos gerados em cadeias anteriores, nos estritos termos da Lei nº 10.637/2002 e, posteriormente, a Lei nº 10.833/2003.

Em relação às glosas efetuadas pela fiscalização apresenta os seguintes argumentos.

A) Das despesas de aluguéis

Aduz, em síntese, que faz "jus" ao creditamento sobre as despesas de comissões-fiança e condomínio, tendo em vista que inerentes ao contrato de aluguel do imóvel e conseqüentemente à consecução de suas atividades. Argumenta que o conceito de insumo deve ser aferido tendo em conta os critérios da essencialidade ou relevância para a atividade econômica desempenhada, haja vista julgamento recente do STJ (Recurso Especial nº 1.221.170, analisado sob o rito dos recursos repetitivos) que sedimentou entendimento de que insumos, na acepção do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, são os bens e serviços essenciais, ou ao menos relevantes, no desenvolvimento do objeto social.

No que se refere às despesas de comissões-fiança e condomínio, argumenta que esses gastos são essenciais ao exercício de sua atividade, uma vez que apenas o pagamento do aluguel não lhe permite a utilização do imóvel, sendo necessário também o pagamento da carta fiança e o condomínio predial, o que os caracteriza como insumos constantes no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

B) Dos encargos de depreciação e amortização Com relação à glosa efetuada em 76 itens da conta contábil nº 471902, explica a requerente que se trata de terminais perdidos que foram reintegrados à empresa e, dentro dessa política de reintegração de terminais perdidos, as operações não ensejaram a emissão de notas fiscais. Desse modo, não há que se falar em documentos comprobatórios de aquisição de novos terminais, uma vez que estes já compunham o seu patrimônio. E, por se tratarem de bens indispensáveis para o exercício de sua atividade, resta clara a legalidade da apuração dos créditos, nos termos do inciso VII do art. 3º e § 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

No que se refere à glosa de créditos da conta contábil nº 471904 - "Equipamento Rede POS" por falta de documentação comprobatória da aquisição dos equipamentos, informa que tal falta se deu pelo incêndio ocorrido em 04/07/2011 na empresa Interfile Gestão de Documentos e Processo Ltda, prestadora de serviço de guarda de documentos. Assim, resta claro que não tem como apresentar as notas fiscais que foram solicitadas uma vez que foram incineradas com o incidente ocorrido. Ademais, os créditos apurados se deram nos estritos termos legais.

Quanto à conta 471907 - "Sistema de Processamento de Dados", cujos créditos decorrentes dos encargos de depreciação foram glosados alega que não se tratam de bens intangíveis e não abrigados pelo inciso XI das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 no período analisado, como afirmou a fiscalização. Argumenta, outrossim, que são bens tangíveis, eis que são bens de infraestrutura necessária para a instalação de servidores, novos equipamentos dentre outros. Diz que apurou corretamente o crédito do ativo tangível, nos termos das Leis acima citadas.

Do mesmo modo, as amortizações contabilizadas na conta nº 471915, apesar de estarem contabilizadas na conta contábil de amortização de bens intangíveis, os bens ali registrados são

tangíveis, de forma a possibilitar a utilização dos créditos apurados.

Por último, no tocante à conta n.º 471916, no qual estão contabilizadas as depreciações de servidores utilizados para captura e processamento das transações do Sistema Rede, explica que são equipamentos de informática e servidores usados adquiridos do Itaú Unibanco S/A, conforme os comprovantes de pagamentos apresentados à fiscalização cujos créditos decorrentes das depreciações a fiscalização glosou, sob o argumento de que os bens e serviços adquiridos não se sujeitaram ao pagamento das contribuições e, dessa forma, não ensejam o direito ao crédito. Argumenta que apurou o crédito referente à diferença entre o valor que o Itaú comprou os equipamentos do fornecedor e o valor que foi pago por ela ao Itaú, conforme demonstram os laudos de avaliação da Moore e Stephens Auditores e Consultores e o Livro Razão acostado. Assim, uma vez que a receita advinda da venda dessas mercadorias pelo Itaú Unibanco S/A compõe o faturamento dessa e integrou a base de cálculo das contribuições, diz que tem direito ao crédito.

C) Serviços utilizados como insumos Com relação às glosas de manutenções, argumenta que o crédito foi apurado de maneira assertiva, tendo em vista que se tratam de manutenções em servidores e links utilizados para suporte de captura, ou seja, ligados à sua atividade-fim.

Já as glosas de créditos decorrentes de despesas administrativas aduz que embora sejam de fato despesas administrativas, elas se transformam em essenciais ao desenvolvimento de suas atividades.

No tocante às glosas de créditos referentes aos impostos sobre transações de débitos (IRRF) por falta de previsão legal, defende a tese de que o "IRRF nesses casos se transformam em custo na transação receptiva pela Impugnante, uma vez que era quitado por esta sem que houvesse o repasse para os emissores e/ou estabelecimentos."

D) Da impossibilidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício No tocante aos juros sobre a multa de ofício, alega que a Lei n.º 9.430, de 1996, prevê que os débitos de tributos e contribuições serão acrescidos de multa de mora e que, sobre aqueles débitos, incidirão juros de mora, ou seja, os débitos de tributos e contribuições é que se sujeitam os juros de mora e não o valor da multa de mora. Se os juros de mora não incidem sobre a multa de mora, por iguais razões não cabe a aplicar tais juros sobre a multa de ofício. Neste sentido, traz ementas de Acórdãos do Carf e conclui que não cabem juros sobre a multa.

Pelas razões expostas, requer que seja cancelada a presente cobrança, em razão de sua insubsistência.

A Delegacia de Julgamento julgo improcedente a impugnação, com a seguinte

ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. TAXAS DE
CONDOMÍNIO E COMISSÕES-
FIANÇA.IMPOSSIBILIDADE.

Taxas de condomínio e despesas com comissões-fiança pagas por pessoa jurídica não se confundem com despesas de aluguéis, inexistindo a previsão legal que permita o desconto de crédito correspondente.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Somente os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associado ao processo produtivo é que geram direito ao crédito no âmbito da não-cumulatividade.

NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS USADOS. CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. VEDAÇÃO.

É vedada a utilização de créditos sobre a depreciação de bens adquiridos usados e incorporados ao ativo imobilizado, ainda que utilizados na atividade-fim da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ENCARGO DE AMORTIZAÇÃO. BENS INTANGÍVEIS.

Somente a partir de 01/01/2015, com a edição de Lei nº 12.973, de 2014, foi permitida a apuração de créditos não cumulativos decorrentes da amortização de bens intangíveis.

INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na prestação do serviço executado, sendo que despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. TAXAS DE
CONDOMÍNIO E COMISSÕES-
FIANÇA.IMPOSSIBILIDADE.

Taxas de condomínio e despesas com comissões-fiança pagas por pessoa jurídica não se confundem com despesas de aluguéis, inexistindo a previsão legal que permita o desconto de crédito correspondente.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Somente os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associado ao processo produtivo é que geram direito ao crédito no âmbito da não-cumulatividade.

NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS USADOS. CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. VEDAÇÃO.

É vedada a utilização de créditos sobre a depreciação de bens adquiridos usados e incorporados ao ativo imobilizado, ainda que utilizados na atividade-fim da empresa.

CRÉDITO. ENCARGO DE AMORTIZAÇÃO. BENS INTANGÍVEIS.

Somente a partir de 01/01/2015, com a edição de Lei nº 12.973, de 2014, foi permitida a apuração de créditos não cumulativos decorrentes da amortização de bens intangíveis.

INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na prestação do serviço executado. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Foi apresentado Recurso Voluntário, no qual a Recorrente repisa os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade, os quais serão abordados no voto que segue.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O recurso voluntário foi tempestivo e atendeu aos demais pressupostos legais de admissibilidade e deve ser conhecido. Passemos a discorrer sobre as questões trazidas pela Recorrente.

- 1. Da necessidade de aplicação do RESP Repetitivo no. 1.221.170**
- 2. Das despesas de aluguéis**
- 3. Dos encargos de depreciação e amortização**
- 4. Dos serviços utilizados como insumos**
- 5. Da impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre multa de ofício**

1. Da Necessidade de Aplicação do RESP Repetitivo no. 1.221.170

Neste ponto, a contenda gira em torno da definição de insumos e que a decisão deve ser pautada segundo a recente definição estabelecida pelo Superior Tribunal de Justiça em Julgamento com efeito repetitivo.

Verifiquemos a evolução da jurisprudência:

O conceito de insumos na sistemática da não cumulatividade para a contribuição ao PIS/Pasep e a Cofins é tema polêmico que vem sendo enfrentado desde o surgimento do Princípio da Não Cumulatividade para as contribuições sociais, instituído no ordenamento jurídico pátrio pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que adicionou o § 12 ao artigo 95 da Constituição Federal, onde se definiu que os setores de atividade econômica que seriam atingidos pela nova e atípica sistemática da não cumulatividade seriam definidos por legislação infraconstitucional, diferentemente da sistemática de não cumulatividade instituída para os tributos IPI e ICMS, que já está definida no próprio texto constitucional. Portanto, a nova sistemática seria definida por legislação ordinária e não pelo texto constitucional, estabelecendo a Carta Magna que a regulamentação desta sistemática estaria a cargo do legislador ordinário.

Assim, a criação da sistemática da não cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep se deu pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, onde o Inciso II do seu artigo 3º autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Mais tarde, muitos textos legais surgiram para instituir novos créditos, inclusive presumidos, para serem utilizados sob diversas formas : dedução do valor das contribuições devidas, apuradas ao final de determinado período, compensação do saldo acumulado de créditos com débitos titularizados pelo adquirente dos insumos e até ressarcimento, em, espécie, do valor do saldo acumulado de créditos, na impossibilidade ser utilizados nas formas anteriores.

Por ser o órgão governamental incumbido da administração, arrecadação e fiscalização da Contribuição ao PIS/Pasep, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa de nº 247/2002, onde informa o conceito de insumos passíveis de creditamento pela Contribuição ao PIS/Pasep, sendo que a definição de insumos adotada pelo ato normativo foi considerada excessivamente restritiva, pois aproximou-se do conceito de insumo utilizado pela sistemática da não cumulatividade do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no artigo 226 do Decreto nº 7.212/2010 – Regulamento do IPI , pois definia que o creditamento seria possível apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, sofrendo desgaste pelo contato com o produto a ser atingido ou com o próprio processo produtivo, ou seja, para que o bem seja considerado insumo ele deve ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Consideram-se, também, os insumos indiretos, que são aqueles não envolvidos diretamente no processo de produção e, embora frequentemente também sofram alterações durante o processo produtivo, jamais se agregam ao produto final, como é o caso dos combustíveis.

Mais tarde, evoluiu-se no estudo do conceito de insumo, adotando-se a definição de que se deveria adotar o parâmetro estabelecido pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que tem como premissa os artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda, onde se poderia inserir como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens e serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo. A doutrina e a jurisprudência concluíram que tal procedimento alargaria demais o conceito de insumo, equiparando-o ao conceito contábil de custos e despesas operacionais que envolve todos os custos e despesas que contribuem para atividade da empresa, e não apenas a sua produção, o que provocaria uma distorção na legislação instituidora da sistemática.

Reforçam estes argumentos na medida em que, ao se comparar a sistemática da não cumulatividade para o IPI e o ICMS e a sistemática para a Contribuição ao PIS/Pasep, verifica-se que a primeira tem como condição básica o destaque do valor do tributo nas Notas Fiscais de aquisição dos insumos, o que permite o cotejo destes valores com os valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria do estabelecimento adquirente dos insumos, tendo-se como resultado uma conta matemática de dedução dos valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria contra os valores pagos/compensados na entrada dos insumos, portanto os valores dos créditos estão claramente definidos na documentação fiscal dos envolvidos, adquirentes e vendedores.

Em contrapartida, a sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep criou créditos, por intermédio de legislação ordinária, que tem alíquotas variáveis, assumindo diversos critérios, que, ao final se relacionam com a receita auferida e não com o processo produtivo em si, o que trouxe a discussão de que os créditos estariam vinculados ao processo de obtenção da receita, seja ela de produção, comercialização ou prestação de serviços, trazendo uma nova característica desta sistemática, a sua atipicidade, pois os créditos ou valor dos tributos sobre os quais se calculariam os créditos, não estariam destacados nas Notas Fiscais de aquisição de insumos, o que dificultaria a sua determinação.

Portanto, haveria que se estabelecer um critério para a conceituação de insumo, nesta sistemática atípica da não cumulatividade das contribuições sociais.

Há algum tempo vem o CARF pendendo para a idéia de que o conceito de insumo, para efeitos os Inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, deve ser interpretado com um critério próprio: o da essencialidade, ou seja, para a definição de insumo busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo, e a atividade realizada pelo seu adquirente.

Desta forma, para que se verifique se determinado bem ou serviço adquirido ou prestado possa ser caracterizado como insumo para fins de geração de crédito de PIS/Pasep, devem ser levados em consideração os seguintes aspectos :

- pertinência ao processo produtivo, ou seja, a aquisição do bem ou serviço para ser utilizado especificamente na produção do bem ou prestação do serviço ou, para torná-lo viável.

- essencialidade ao processo produtivo, ou seja, a produção do bem ou a prestação do serviço depende diretamente de tal aquisição, pois, sem ela, o bem não seria produzido ou o serviço não seria prestado.

- possibilidade de emprego indireto no processo de produção, ou seja, não é necessário que o insumo seja consumido em contato direto com o bem produzido ou seu processo produtivo.

Por conclusão, para que determinado bem ou prestação de serviço seja definido como insumo gerador de crédito de PIS/Pasep, é indispensável a característica de essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, para obtenção da receita da atividade econômica do adquirente, direta ou indiretamente, sendo indispensável a comprovação de tal essencialidade em relação à obtenção da respectiva receita.

Pondo um fim à controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça assumiu a mesma posição, refletida no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa, assim redigida :

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

*2. 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 atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) 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 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

Interessante destacar alguns trechos do citado Parecer :

9. Do voto do ilustre Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mostram-se relevantes para este Parecer Normativo os seguintes excertos:

“39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir’.

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:(...)” (fls 24 a 26 do inteiro teor do acórdão)

.....

10. Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:

“Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...)

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)

(...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

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.

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.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência." (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

.....

11. De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:

"Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferam receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.

(...)

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz

necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

(...)

Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.” (fls 50, 59, 61 e 62 do inteiro teor do acórdão)

.....
12. Já do segundo aditamento ao voto lançado pelo Ministro Mauro Campbell, insta transcrever os seguintes trechos:

“Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei. Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.

Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do "teste de subtração", até porque o descumprimento de uma obrigação legal obste a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida. Registro que o "teste de

subtração" é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte." (fls 141 a 143 da íntegra do acórdão)

.....

13. De outra banda, do voto da Ministra Assusete Magalhães, interessam particularmente os seguintes excertos:

"É esclarecedor o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, no sentido de que o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois 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.(...)"

Sendo esta a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me - pedindo vênias aos que pensam em contrário - da posição intermediária sobre o assunto, adotada pelos Ministros REGINA HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA." (fls 137, 139 e 140 da íntegra do acórdão)

.....

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado "segundo os critérios da essencialidade ou relevância", explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":

a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";

a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";

b) já o critério da relevância "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":

b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";

b.2) "por imposição legal".

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

.....

25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Artigo 62 - (.....)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com a atividade desenvolvida pela empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.

2. Das despesas de alugueis

Não foram considerados os créditos apurados pela contribuinte sobre dispêndios realizados com comissões-fiança e condomínio, escriturados na conta contábil nº 411101, em razão da falta de fundamentação legal para a constituição de créditos concernentes a essas despesas.

A Recorrente argumenta que as despesas com comissões-fiança e condomínio são inerentes ao contrato de aluguel do imóvel e conseqüentemente à consecução de suas atividades.

Neste ponto, propõe-se manter o entendimento da decisão de piso, no sentido de que a Recorrente carece de razão porque a lei não comporta a amplitude da interpretação pretendida.

Especificamente, as Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, trazem os limites das deduções admitidas, indicando que apenas os custos e despesas expressamente enumerados no art. 3º dessas Leis geram direito a crédito. Deste modo, ao sujeito passivo permite-se, na determinação do valor da contribuição não-cumulativa, descontar unicamente os créditos autorizados, de forma exaustiva, pela lei, que não podem ser estendidos a toda e qualquer despesa.

A previsão legal para o desconto de créditos referentes às despesas de aluguel está no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, o qual estabelece que as despesas geradoras de crédito são as despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa:

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

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

Portanto, conforme se observou na decisão recorrida, a legislação não faz nenhuma menção a outras despesas, além dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, a exemplos das despesas com pagamento de carta fiança para garantia da locação e o condomínio, como quer a contribuinte e não cabe aqui, em função das disposições do art. 111 do Código Tributário

Conforme se anotou na decisão a quo, despesas de condomínio e comissões-fiança não se confundem com despesas de aluguéis. Pelo contrato de locação, uma das partes se obriga a ceder o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição. As despesas de condomínio, por sua vez, são destinadas a gastos relativos ao imóvel respectivo como, por exemplo, salários de empregados, materiais de consumo, equipamentos, serviços prestados ao condomínio. O mesmo entendimento aplica-se às despesas com comissões-fiança que sendo um contrato pelo qual se garante ao credor o pagamento do aluguel no caso de ocorrência de inadimplência, não se confundem com as despesas de aluguel.

Contudo, no Recurso Voluntário a Recorrente indicou que, dentre as despesas glosadas, havia o montante de R\$ 2.400,00 realmente relativo à locação, conforme indicado expressamente na conta.

Data	Débitos na conta contábil 411101	Histórico
04/02/2013	2.400,00	506754 CONDOMINIO CIDADE Locação CJ Mkt Pln Estra
05/02/2013	1.196,69	comissão fiança:Pelo COMISSOES_- :Banco 422 0115 0
04/03/2013	12.111,47	comissão fiança:Pelo COMISSOES_- :Banco 422 0115 0
02/05/2013	1.209,98	comissão de fiança:Pelo COMISSOES_- :Banco 422 011
03/06/2013	12.288,26	comissão de fiança:Pelo COMISSOES_- :Banco 422 011
01/08/2013	1.223,28	Pelo COMISSOES_- :Banco 422 0115 003518
03/09/2013	12.295,53	comissão fiança:Pelo COMISSOES_- :Banco 422 0115 0
01/11/2013	1.249,88	Pelo COMISSOES_- :Banco 422 0115 003518

Desse modo, propõe dar parcial provimento neste item, concernente ao valor de R\$ 2.400,00 relativo ao pagamento de locação.

2. Dos encargos de depreciação e amortização

Neste item informa a fiscalização que a contribuinte constituiu créditos em relação aos encargos de depreciação e amortização, com fundamento nos VI, VII e § 1º III do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003. E, em que pese a existência de permissivo legal para a constituição dos créditos, foram verificadas algumas irregularidades em relação à tomada de créditos nas contas contábeis nº 471902, 471904, 471907, 471915 e 471916.

Vejamos cada um deles.

2.1 Glosa na conta contábil 471902

Neste item, conforme se entendeu na decisão de piso, a questão concerne à conta contábil 471902 (Equipamentos POS - Convencional POS), da qual constam as depreciações dos equipamentos de captura (maquininhas de propriedade da Redecard, locadas aos estabelecimentos credenciados do sistema Rede). Observou-se na decisão de piso que, em relação a alguns equipamentos não houve a comprovação das aquisições, por meio de notas fiscais. Ademais, a Recorrente não apresentou documento que pudesse atestar a procedência do crédito alegado e, assim, foi mantida a glosa relativa à glosa dos créditos apurados em relação à depreciação desses equipamentos.

A resposta da Recorrente foi de que os bens cujas notas fiscais não foram localizadas se referem a terminais perdidos que foram reintegrados à Empresa, conforme demonstrado na política de reintegração e assevera que não houve nova aquisição de terminal a ensejar a emissão de nota fiscal, mas apenas a reintegração de terminais perdidos e apresenta o excerto como prova:



PR_REDE_021 – Procedimento para reintegração de terminais

Versão: 04
Página: 2 de 10

Responsável: Operador Logístico.

SLA: 2 dias.

- a. Gerar a relação de terminais perdidos que devem ser reintegrados. Para isto, o operador logístico deverá utilizar a relação de números lógicos informados pela área de Logística da Rede, e substituir o primeiro dígito pelo número "8". Exemplo: um terminal foi perdido e o número era IP123456. Este terminal deverá ser reintegrado com o número IP823456;
- b. Segregar os terminais no centro de distribuição;
- c. Encaminhar a relação dos terminais que devem ser reintegrados para área de Logística da Rede.

A Recorrente ainda faz referência a um documento no. 5, que demonstraria a situação, mas o documento no. 5 acostado juntamente com o Recurso Voluntário refere-se ao contrato de locação.

Não encontrando outros documentos que amparem a alegação da Recorrente, proponho manter o entendimento da decisão de piso neste subitem.

2.2 Glosa na conta contábil 471904

Nesta conta, conforme se relata na decisão recorrida, estão relacionados os equipamentos de rede necessários à captura das transações via POS. A fiscalização, em consulta às informações relativas às notas fiscais eletrônicas dos fornecedores, não comprovou as aquisições de alguns desses equipamentos. Intimada a apresentas as notas fiscais, a contribuinte informou não ter condições de apresentar as notas fiscais eis que foram incineradas com o incidente ocorrido na empresa prestadora do serviço de guarda de documentos.

Assevera novamente a Recorrente que não tem condições de apresentar as notas faltantes em razão do incêndio ocorrido.

Diante do exposto, proponho neste ponto também manter o entendimento da decisão recorrida.

2.3 Glosa na conta contábil 471907 e na conta contábil 471915

Nas contas 471904 e 471915 especificadas estão contabilizadas as amortizações referentes aos servidores e os aplicativos instalados e utilizados no processamento dos dados operacionais necessários ao Sistema Rede.

A fiscalização glosou os créditos decorrentes dos "imobilizados" que não foram comprovados, seja por meio da apresentação de notas fiscais ou por meio do sistema SPED, e pelo fato de que os bens são "intangíveis" e, portanto, sem previsão legal para a tomada de créditos no período fiscalizado.

Na manifestação de inconformidade, a Recorrente alegou que os ativos contabilizados nas contas em tela, ao contrário do que concluiu a fiscalização, são equipamentos necessários para o faturamento do Sistema Rede e bens de infraestrutura necessária para a instalação dos servidores, dentre outros, tratando-se, portanto de bens tangíveis, cuja previsão para o crédito encontra-se nos incisos XI dos art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003. Colaciono trecho da decisão recorrida:

Todavia, o argumento expendido pela requerente não procede, uma vez que efetivamente o crédito foi calculado tendo como base a amortização de bens intangíveis, para os quais não havia previsão legal no ano de 2013, conforme se demonstrará a seguir.

Os bens registrados no ativo imobilizado, na conta 471907 - "Sistemas de Processamento de Dados", cujos créditos decorrentes das respectivas amortizações não foram considerados pela

fiscalização referem-se ao desenvolvimento de especificações (15633), upgrade de softwares - soluções de captura (15634), software administrativo (15636), aquisição de licença de uso (20005), refresh tecnológico (21136), projeto de implementação de DUKPT (18636 - DUKPT 3DES), desenvolvimento de sistemas e elaboração de programas de software (20458), aquisição de licenças consultoria e desenvolvimento de sistemas (19968 e 20174).

Já na conta 471915 - "Amortização Intangível - PIS/Cofins", como a própria denominação da conta sugere, foram contabilizadas as amortizações referentes aos desenvolvimento de novos sistemas e aplicações sistêmicas utilizados no Sistema Rede, tais como, "Licença de software, Expansão IST Switch - Captura (capitalização ativo), Licença da IBM - Maximo Asset Management Authorize, SW Single Site License for Core Product IST 7.1, Token Securid Authenticador Sid 700 5Pack/Licença, Consultorias, Instalação e configuração de software, Suporte Técnico, Desenvolvimento de software.

Acerca da abrangência do grupo contábil ativo intangível, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu a NBC TG 04, com suas revisões, estabelecendo que:

"Ativo intangível 9. As entidades frequentemente despendem recursos ou contraem obrigações com a aquisição, o desenvolvimento, a manutenção ou o aprimoramento de recursos intangíveis como conhecimento científico ou técnico, projeto e implantação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento mercadológico, nome, reputação, imagem e marcas registradas (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Exemplos de itens que se enquadram nessas categorias amplas são:

Documento nato-digital Processo 19515.720194/2018-29 Acórdão n.º **06-63.691 DRJ/CTA** Fls. 18 18 softwares, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização. " Como visto, os bens que deram origem à apropriação de créditos de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, são todos bens intangíveis/incorpóreos. Todavia, na época dos fatos, em 2013, não havia permissivo legal autorizando a tomada de créditos decorrentes de bens intangíveis. Somente em 2014, com a alteração introduzida nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, pela Lei nº 12.973, de 2014, cuja vigência ocorreu a partir de 01/01/2015, foi permitida a apuração de créditos não cumulativos decorrentes da amortização de bens intangíveis:

Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 3º (...)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)

(...)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 2014)"

Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 3º (...)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)

(...)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 2014)”

A Cosit já se posicionou a respeito do tema, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 140, de 17 de fevereiro de 2017, vinculante no âmbito da RFB, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB, nº 1396, de 2013:

20. Conforme os dispositivos legais transcritos acima, o inciso XI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso XI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, foram inseridos pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, que promoveu profundas alterações na legislação tributária federal para adaptá-la aos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, extinguindo o Regime Tributário de Transição (RTT) que fora criado pelos arts. 15 a 24 da mesma Lei nº 11.941, de 2009.

21. Uma das adaptações que se verificou necessária decorreu da reestruturação dos grupos de contas contábeis do ativo no balanço patrimonial (ver arts. 178 e 179 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976), especialmente da redefinição da abrangência do grupo de contas “ativo imobilizado”. 22. Antes da Lei nº 11.638, de 2007, o ativo imobilizado abrangia tanto bens corpóreos quanto bens incorpóreos, desde que fossem “destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade”. Consequentemente, a modalidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pela aquisição ou produção de bens do ativo imobilizado estabelecida pelo inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, alcançava também bens corpóreos ou incorpóreos, desde que cumpridas suas exigências específicas.

23. Após a referida Lei nº 11.638, de 2007, o ativo imobilizado passou a abranger apenas bens corpóreos, e os bens incorpóreos passaram a ser classificados no novo grupo de contas chamado “ativo intangível”, que abrange “os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido” (inciso VI do art. 179 da Lei nº 6.404, de 1976). Consequentemente, a modalidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pela aquisição ou produção de bens do ativo imobilizado (inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), passaria a alcançar também apenas os bens corpóreos, ficando os bens incorpóreos excluídos das hipóteses de creditamento das contribuições.

24. Para solucionar o problema que poderia ser criado em relação aos bens incorpóreos, a Lei nº 12.973, de 2014, incluiu o inciso XI no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso XI no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, permitindo o creditamento da não cumulatividade das contribuições em relação a bens incorporados ao ativo intangível das pessoas jurídicas.

(...)

No Recurso Voluntário, retoma a Recorrente a alegação de que se trata de bens tangíveis, mas não apresenta mais elementos ou argumentos, de forma que se propõe manter o entendimento da decisão recorrida.

2.3 Glosa na conta contábil 471916

Verificou-se que foram glosados os créditos decorrentes das depreciações dos equipamentos de informática e servidores usados, adquiridos do Itaú Unibanco S/A, sob a justificativa de que a aquisição de bens e serviços que não tenham se sujeitado às contribuições na cadeia anterior, não dão direito ao crédito. Aduz ainda que as receitas não operacionais decorrentes da venda de bens do ativo imobilizado ou permanente incorridas pelo Itaú Unibanco S/A não integraram as bases de cálculo do PIS/Pasep e Cofins, conforme estabelecido nos art. 1º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Alega a contribuinte em sua defesa que só apurou crédito sobre a diferenças entre o valor que o Itaú Unibanco comprou os equipamentos do fornecedor e o valor que foram vendidos a ela (impugnante), conforme os laudos de avaliação anexados aos autos, sendo que a diferença apontada compôs a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins na vendedora, tendo dessa forma o direito ao crédito.

Neste ponto, não foram juntados argumentos ou provas novos, de forma que proponho manter integralmente a decisão recorrida, a qual reproduzo:

As Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, ao tratar, nos art. 1º, da base de cálculo do PIS e da Cofins, determinaram que as receitas não operacionais decorrentes da venda do ativo imobilizado não integram a base de cálculo das contribuições:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(...)V - referentes a:

(...)- não operacionais, decorrentes da venda do ativo imobilizado.

(...)Posteriormente, em 2014, a redação do inciso VI foi alterada pela Lei nº 12.973, apenas para se adequar às novas disposições contábeis estabelecidas pela Lei nº 6404, de 1976:

VI - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;

(...)Ou seja, havia permissivo legal para que a empresa vendedora dos bens usados, nos casos o Banco Itaú Unibanco S/A, não oferecesse à tributação as receitas decorrentes das vendas de bens usados, contabilizados como imobilizado.

Ademais, não há nos autos a comprovação de que a diferença entre o valor dos equipamentos adquiridos pelo Banco Itaú e o valor que foram vendidos para a impugnante hajam composto a

base de cálculo do PIS e da Cofins na empresa vendedora. O Laudo apresentado teve como objetivo estabelecer o valor de mercado dos bens pertencentes à instituição "Itaú Unibanco" para serem alienados à Redecard e não o de comprovar que a diferença foi tributada na vendedora.

Por último não se pode esquecer que a Instrução Normativa SRF nº 457, de 17 de outubro de 2004, ao disciplinar a utilização de créditos calculados em relação aos encargos de depreciação de máquinas e equipamentos, estabeleceu a no art. 1º, § 3º, II, que é vedada a utilização de créditos na hipótese de aquisição de bens usados:

MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS Art. 1º As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 1º de maio de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei nº 3.470, de 1958, e no art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de:

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços; e II - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

(...)§ 3º Fica vedada a utilização de créditos:

I - sobre encargos de depreciação acelerada incentivada, apurados na forma do art. 313 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR de 1999); e II - na hipótese de aquisição de bens usados.

Como visto, o caso aqui tratado subsume-se à vedação estabelecida na IN SRF nº 457, de 2004, não podendo a contribuinte apurar créditos referentes às aquisições de equipamentos usados do Banco Itaú.

Por conseguinte, está correto o lançamento.

3. Dos serviços utilizados como insumos

Foram glosados créditos apurados pela contribuinte que não se enquadraram no conceito de insumos, ou seja, que não foram aplicados ou consumidos nas atividades da empresa.

A Recorrente alega que os serviços que foram glosados pela fiscalização foram aplicados ou consumidos na prestação de serviços e, sendo assim, tem direito ao crédito decorrente das despesas com esses serviços.

Observou-se que não foram considerados pela fiscalização os serviços utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos, as despesas administrativas incorridas, bem como impostos sobre transações de débito.

Lembrando que a atividade da contribuinte engloba a coordenação de pagamentos e recebimentos de estabelecimentos credenciados, por meio do fornecimento de terminais eletrônicos, possibilitando a captura, transmissão, processamento e liquidação de transações por meio de cartões de débito e crédito, a discussão posta nos Autos de Infração diz

respeito à possibilidade ou não de enquadramento de diversas despesas classificadas pela impugnante como serviços utilizados como insumos e, portanto, gerando direito a créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

No caso dos serviços prestados pela interessada, depreende-se que os serviços passíveis de serem considerados como insumos não alcançam todas as despesas da atividade da pessoa jurídica, isto é, aqueles serviços, que embora necessários ao desempenho da sua atividade, não são aplicados ou consumidos nos serviços prestados.

Alega a Recorrente que as despesas em pauta se referem às empresas prestadoras de serviços de manutenção em equipamento administrativos (hardware). São, portanto, ligados a atividade-fim da Recorrente, não se tratando de equipamentos utilizados no setor administrativo, de forma que o crédito foi apurado de forma assertiva.

Ressalta que a atividade-fim da Recorrente, que é a coordenação de pagamentos e recebimentos de estabelecimentos credenciados, por meio do fornecimento de terminais eletrônicos, possibilitando a captura, transmissão, processamento e liquidação de transações por meio de cartões de débito e crédito, se faz imprescindível a manutenção de tais equipamentos.

Tendo em conta o conceito de insumo adotado, com base na jurisprudência atual, entende-se que assiste razão à Recorrente neste item.

4. Da impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre multa de ofício

Argumenta, por fim, a Recorrente, de forma subsidiária, que não incidem juros sobre as multas de ofício aplicadas. Quanto ao tema, cabe observar entendimento consolidado neste CARF:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, não há como afastar a incidência de juros sobre a multa de ofício.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF no. 108, Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Diante do exposto, proponho dar parcial provimento ao Recurso voluntário para afastar as glosas relativas concernente ao valor de R\$ 2.400,00 relativo ao pagamento de locação e também afastar as glosas relativas aos serviços utilizados como insumos.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Relatora