



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>19515.721259/2017-72</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3301-014.737 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 9 de dezembro de 2025                                |
| <b>RECURSO</b>     | DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO                               |
| <b>RECORRENTES</b> | UNIVERSO ONLINE S/A<br>FAZENDA NACIONAL              |

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

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

CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA E CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR

As decisões administrativas devem ser emitidas sempre em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa, de modo que apenas na falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte é que devem ser consideradas nulas nos termos do que determina o artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72. O julgador apreciará livremente a validade das alegações do sujeito passivo a partir do exame da consistência do conjunto dos elementos probatórios trazido aos autos, de acordo com o princípio do livre convencimento motivado tais como nome, endereço, número de inscrição do CNPJ do prestador do serviço, identificação do responsável pelo pagamento, data da emissão do recibo e assinatura do prestador do serviço previsto no artigo 29 do Decreto nº 70.235.72.

GLOSA DE DESPESAS. OPÇÃO POR PARCELAMENTO ESPECIAL – PERT APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. ESPONTANEIDADE. INOCORRÊNCIA.

O procedimento fiscal se inicia a partir do primeiro ato de ofício, praticado por servidor competente, fato que exclui a espontaneidade. Assim, a adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária - PERT, efetuada durante o procedimento de fiscalização, não ilide o lançamento de ofício

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE. IMPOSSIBILIDADE

Os serviços de veiculação de publicidade não se subsumi ao conceito de insumo aptos a gerar créditos do PIS/COFINS posto não caracterizada a

essencialidade, relevância e a sua insuprimibilidade para o desempenho da atividade.

ATIVIDADE COMERCIAL. CRÉDITO PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS. SÚMULA CARF Nº 234

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

PIS. COFINS. CRÉDITO. TAXA DE CARTÃO DE CRÉDITO PAGA POR INTERMEDIADORA BANCÁRIA. POSSIBILIDADE.

Os gastos incorridos com o pagamento de taxa de cartão de crédito às administradoras são considerados insumos quando vinculados à atividade de prestação de serviços de intermediação bancária.

SERVIÇOS DE CALL CENTER RECEPTIVO VINCULADO ÀS RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. INSUMO.

A contratação de serviço de call center receptivo destinado a dar suporte ao usuário do serviço contratado estará inserido dentro da fase de prestação de serviços e será, portanto, essencial; já se estiver destinado ao atendimento de reclamações, pedidos e cancelamento do plano contratado, embora figure em etapa exterior à de prestação de serviço, sua exigência se dá por força de lei e será, portanto, relevante (à época dos fatos, o Decreto nº 6.523/2008 e, atualmente, o Decreto nº 11.034/2022, que regulamentou o Serviço de Atendimento ao Consumidor – SAC).

SÚMULA CARF Nº 231

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

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

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário (não conhecer da glosa da conta 41111006 – Assinaturas Suporte Call Center), afastar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito sobre a conta 31211002 – comissão cartão crédito, vencidos os Conselheiros Márcio José Pinto Ribeiro e Rodrigo Kendi Hiramuki que negavam provimento neste ponto; vencidos os Conselheiros Bruno Minoru Takii (relator), Keli Campos de Lima e Rachel Freixo Chaves que davam provimento para reconhecer o crédito sobre as 31511008, 31723001, 31731005, relativos ao capítulo II.2.1. – Publicidade, propaganda e veiculação (Conselheiro Bruno Minoru Takii, em primeira votação, reconheceu o crédito sobre todas as contas, exceto as vinculadas às receitas de comercialização) (voto de qualidade); vencidos os Conselheiros Bruno Minoru Takii (relator) e Keli Campos de Lima que davam provimento para as contas 31523002, 31523003, 31523004 relativo ao capítulo créditos II.2.3. – Despesas vinculadas ao serviço UOL Assistência Técnica (Conta nº 31718017) (a Conselheira Rachel Freixo Chaves divergiu pelas conclusões). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro quanto à negativa de provimento para reconhecer o crédito sobre as contas 31511008, 31723001, 31731005, relativos ao capítulo II.2.1. – Publicidade, propaganda e veiculação e quanto à negativa de provimento para as contas 31523002, 31523003, 31523004 relativo ao capítulo créditos II.2.3. – Despesas vinculadas ao serviço UOL Assistência Técnica (Conta nº 31718017). Acordam os membros do colegiado, por maioria votos, em negar provimento ao recurso de ofício, vencidos os Conselheiros Márcio José Pinto Ribeiro e Paulo Guilherme Deroulede, quanto às receitas de “assinaturas- e-mail”.

*Assinado Digitalmente*

**Bruno Minoru Takii** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Márcio José Pinto Ribeiro – Redator designado

*Assinado Digitalmente*

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rodrigo Kendi Hiramuki, Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se o presente caso de auto de infração para o lançamento de contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, referentes ao período de 01/2013 a 12/2013, no valor original de R\$ 88.729.975,43, já acrescido de multa de ofício e juros de mora.

E por bem descrever o presente caso, adoto o relatório trazido pela DRJ:

Do Termo de Verificação Fiscal Do Termo de Verificação Fiscal (fls. 28/64) cabe transcrever o seguinte trecho:

1. O contribuinte fiscalizado O Universo Online (conhecido pela sigla UOL e doravante denominada desta forma) é uma sociedade anônima que tem como objeto principal a disponibilização de conteúdo em formato digital através de seu portal eletrônico e que expõe produtos e serviços na internet. Através de seu portal eletrônico oferece hospedagem de sites, armazenagem de dados, venda de publicidade, pagamento on-line, segurança digital, acesso a cursos, banco de empregos, jogos, etc. O objeto social está previsto em seu Estatuto:

“Artigo 3º - A Companhia tem por objeto social:

(i) a prestação de serviços ligados ou pertinentes à informática, à internet, extranet, intranet, hospedagem de websites, banners, exploração comercial de websites, desenvolvimento e licenciamento de sistemas e rotinas, transferência de informações digitalizadas através de redes, comércio de software e hardware e desenvolvimento de comércio eletrônico;

(ii) administração de banco de dados, próprios e/ou de terceiros;

(iii) pesquisa e desenvolvimento de novas tecnologias no tratamento da informação digitalizada;

(iv) pesquisa, desenvolvimento e produção de programas de informações digitalizadas para formação de banco de dados;

(v) aquisição, desenvolvimento, produção, customização, representação e venda de software, CD e outros artigos congêneres por meio eletrônico;

(vi) comercialização e veiculação de publicidades, a intermediação no comércio de produtos e comercialização de assinaturas por meio eletrônico;

(vii) participação em outras sociedades, empresárias ou não, cujo objeto social seja relacionado a atividades de internet e atividades afins, ou seja relacionado, necessário ou conveniente à consecução do objeto social de suas controladas, na qualidade de sócia, acionista ou quotista, no Brasil e/ou exterior.” 2. A ação fiscal Trata-se de procedimento de fiscalização relativo ao PIS e a Cofins no período de 01/2013 a 12/2013. A fiscalização foi determinada pelo TDPF nº 0819000-2016-00315-1, emitido em 30/03/2016, com a alteração de 16/06/2017 (para substituição do auditor responsável pela fiscalização) e com as prorrogações de 25/11/2016, 24/03/2017, 21/07/2017, 17/11/2017 e 16/03/2018.

3. Termos emitidos O procedimento fiscal nº 0819000-2016-00315-1 iniciou-se em 08/04/2016 e desenvolveu-se com os termos constantes da tabela 1.

4. Breve histórico do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) ligados ao faturamento.

O PIS e a Cofins foram instituídos pela Lei complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991,

respectivamente. O Programa de Formação do Patrimônio Público (PASEP) foi criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970.

Com a Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975 os fundos constituídos com os recursos do PIS e do PASEP foram unificados sob a denominação de PIS/PASEP.

Após a publicação da Constituição Federal de 1988, as referidas contribuições seguiram o regramento dado pelas Leis: nº 9.718/1998, nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com suas alterações posteriores.

A contribuição para o PIS/PASEP compreende três modalidades: sobre o faturamento, sobre a folha de salários e sobre a importação. A Cofins, outras duas modalidades: sobre o faturamento e sobre a importação.

Com relação ao PIS/PASEP e a Cofins, incidentes sobre o faturamento, subsistem dois regimes: o cumulativo e o não cumulativo.

Para o regime não cumulativo, a base de cálculo corresponde ao faturamento, assim entendido a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida, a classificação contábil adotada para as receitas ou sua denominação.

Para o regime cumulativo, a partir de 28 de maio de 2009, a base de cálculo passou a ser o faturamento (decorrente de sua receita bruta).

5. A apuração do PIS e da Cofins no UOL Tendo optado pelo lucro real no ano de 2013, como regra geral, a apuração do PIS e da Cofins é procedida pelo regime não cumulativo, no entanto, pelas características de suas receitas, as contribuições ao PIS e a Cofins deveriam ter sido apuradas da seguinte forma:

- Nas receitas não enquadradas no inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833/2003, a tributação ocorre pelo regime não cumulativo. As alíquotas utilizadas são de 1,65% (PIS) e 7,6% (Cofins), com a possibilidade de utilização de alguns créditos, relativos as suas despesas e custos;

- Com relação às receitas financeiras permanecem no campo de incidência do PIS/Cofins, no entanto, a alíquota no período fiscalizado é zero; - As receitas decorrentes da exportação de serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas segue no campo da não incidência ao PIS/Cofins;

- Nas receitas enquadradas no inciso XXV do art. 10º da Lei nº 10.833/2003 a tributação ocorre pelo regime cumulativo, aplicando-se as alíquotas de 0,65% (PIS) e 3% (Cofins) ao faturamento decorrente dessas receitas.

No entanto as receitas enquadradas no inciso XXV do art. 10º da Lei nº 10.833/2003 foram tributadas pelo UOL no regime de incidência não cumulativa e as despesas e custos, dela decorrentes, foram utilizados como créditos de PIS/Cofins.

Em 28/11/2017, no decorrer da ação fiscal, com a edição da Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017, que instituiu o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), a empresa informou que procedeu à nova apuração das contribuições ao PIS/Cofins e a inclusão no PERT das contribuições decorrentes do recebimento de receitas de suporte e assistência técnica em informática.

Tal fato em nada modifica o procedimento de fiscalização, uma vez que a empresa se encontra sob ação fiscal e, conseqüentemente, com sua perda de espontaneidade. Em outras palavras, as irregularidades porventura constatadas serão lançadas com as multas previstas para os procedimentos fiscais em curso. A empresa apenas se vale da hipótese prevista no § 2º do art. 1º da Lei nº 13.496/2017, que admite a inclusão, nesse parcelamento especial, de débitos de natureza tributária provenientes de lançamento de ofício efetuados após sua publicação, desde que requeridos até 14 de novembro de 2017.

#### 6. Descrição dos fatos:

Nos subitens a seguir descreveremos:

- A tributação do PIS/Cofins procedida pela UOL;
- Os valores excluídos da base de cálculo tributável a título de descontospermuta;
- A tributação das receitas enquadradas no inciso XXV da Lei nº 10.833/2003;
- A utilização dos créditos incidentes sobre custos e despesas na apuração do PIS/Cofins;

6.1. A tributação do PIS/Cofins procedida pelo UOL O UOL possui escrituração contábil digital (ECD), relativa ao ano de 2013, apresentada eletronicamente através do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Os Demonstrativos de apuração das contribuições sociais (Dacon) e a Escrituração fiscal digital da contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da contribuição previdenciária sobre receita (EFD - Contribuições) também foram informados mensalmente, com a ressalva de que as EFD - Contribuições foram apresentadas à época sem quaisquer informações financeiras.

Somente no dia 26/06/2017, no decorrer da ação fiscal, a empresa retificou as EFD-Contribuições. No dia 05/07/2017, em resposta ao termo nº 6, informou que teve problemas de ordem técnica e solicitou à fiscalização a retificação de ofício das EFD-Contribuições.

No termo nº 7, dentre outras coisas, informamos que não cabia à fiscalização a retificação de ofício das EFD - Contribuições e que as mesmas seriam analisadas levando-se em consideração o procedimento fiscal em curso.

Em decorrência dos termos de fiscalização emitidos, nos dias 09/05/2016, 06/07/2017 e 07/08/2017 o UOL apresentou e reapresentou planilhas de apuração do PIS/Cofins, contendo tanto as receitas tributáveis quanto os custos e despesas que geraram créditos em sua apuração, todas com a indicação das contas contábeis respectivas.

A planilha do dia 09/05/2016 vinculava erroneamente as prestações de serviços a créditos de PIS/Cofins decorrentes de aquisição de bens utilizados como insumos.

Na planilha reapresentada do dia 06/07/2017 havia vinculação das depreciações e amortizações as contas do ativo, quando deveriam ter sido apuradas extra contabilmente ou em função dos encargos ou despesas, nos percentuais admitidos pela legislação de regência.

Na planilha de apuração apresentada no dia 07/08/2017 obtivemos as bases de cálculo que foram usadas pela empresa na apuração dos valores devidos de PIS e Cofins. Verificamos que, com exceção das receitas de exportação, todas as demais receitas foram tributadas pela empresa no regime de incidência não cumulativa e que houve a utilização indevida de algumas despesas, custos e encargos no cálculo dos créditos de PIS/Cofins.

Por concluirmos que o UOL auferiu receitas sujeitas tanto ao regime cumulativo quanto ao não cumulativo, com base nos §§ 7º e 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e nos §§ 7º e 8º da Lei nº 10.637/2002, os créditos de PIS/Cofins deveriam ter sido apurados somente com relação as despesas, custos e encargos vinculados as receitas sujeitas ao regime não cumulativo.

E, com relação aos créditos de PIS/Cofins apurados em função das despesas e custos comuns às receitas sujeitas ao regime cumulativo e não cumulativo, deveriam ter sido apropriados diretamente, em caso de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, ou rateados proporcionalmente.

Sendo assim, as bases de cálculo das receitas, custos, despesas e encargos foram recompostas de ofício por esta fiscalização, para apuração das contribuições ao PIS e a Cofins devidos.

6.2. Os valores excluídos da base tributável, a título de descontos-permuta, considerados pela empresa como descontos incondicionais concedidos.

Nas planilhas de apuração do PIS/Cofins verificamos a exclusão de diversos valores, a título de descontos-permuta, de sua base de cálculo tributável.

Na planilha de apuração apresentada pela empresa constaram os seguintes descontos incondicionais concedidos:

Dentre esses descontos incondicionais foram incluídos os seguintes descontos permuta:

Através do termo nº 6 solicitamos ao UOL esclarecimentos acerca dos descontos em planos conteúdo e dos descontos-permuta, estes em suas diversas modalidades. Com relação aos descontos-permuta obtivemos a seguinte resposta:

"Descontos sobre Publicidade Permuta - diferentemente do que ocorre com descontos em planos de conteúdo, o desconto de publicidade costuma ser mais elevado, podendo chegar a 90% nos casos em que a Peticionária negocia o pagamento por meio de permuta. Trata-se de uma prática adotada por este mercado.

Cumpra esclarecer que esse percentual de desconto não é simplesmente aplicado à tabela padrão em qualquer caso de permuta de espaço publicitário. O UOL utiliza duas tabelas de preços diferentes: (i) uma para os casos em que o cliente paga em dinheiro; e (ii) outra para casos onde há permuta. Nos casos de permuta, os valores de tabela são notoriamente mais elevados, o que justifica a aplicação do desconto.

Nos casos de permuta, um anunciante negocia com o UOL a divulgação de seu produto, serviço ou marca nos espaços de mídia localizados no Portal UOL e demais meios de publicidade. Tais espaços de mídia têm diferentes preços, que variam conforme a localização, tamanho do banner, tempo de divulgação, entre outros.

Como quitação do serviço de mídia que adquire, o anunciante pode permutar com o UOL os produtos que produz (permuta de produto) ou espaços de mídia que tenham disponíveis (permuta de mídia).

Evidentemente, o último caso costuma ocorrer apenas quando o anunciante também é veículo de mídia, como uma revista ou um jornal.

Na permuta de produto, pode o UOL, por exemplo, permutar com a Hopi Hari S.A a divulgação da marca Hopi Hari por cem passaportes Hopi Hari, que o UOL entregaria aos seus funcionários no final do ano. Assim, o UOL obtém produtos sem a necessidade de um desembolso financeiro, da mesma forma que o anunciante em relação ao espaço de mídia provido pelo UOL. Já a permuta de

mídia, o UOL pode, por exemplo, permutar com o jornal Valor Econômico a divulgação deste no Portal UOL em troca da divulgação do Portal UOL no jornal.

Esses descontos, ressalte-se, são concedidos antes do fechamento do preço e da formalização do negócio e, como decorrência, são incondicionais.

Para que fique claro, o UOL separou um exemplo com a empresa Playart Cinemas Ltda. Nesse caso, a Playart celebrou contrato com o UOL para divulgação de seus produtos e serviços cujo valor da tabela seria no valor de R\$ 45.025,67. Após negociação do desconto e fechamento do negócio de permuta, o serviço foi vendido por R\$ 4.502,57 (90% de desconto).

Assim, foi contabilizado a receita bruta no valor total de R\$ 45.025,67, bem como o respectivo desconto de R\$ 40.523,10 na mesma conta contábil para o período de maio de 2013. Dessa maneira, apenas a diferença constitui receita passível de tributação.

Dessa forma, tanto o valor bruto do serviço entregue (R\$ 45.025,67) quanto o desconto (R\$ 40.523,10) são contabilizados e a diferença (R\$ 4.502,57)

configura receita líquida tributável. Esses mesmos valores, inclusive, constam da fatura de veiculação de publicidade emitida pelo UOL ao seu cliente:

Verifica-se das telas acima que, apesar do preço do serviço contratado pela Playart Cinemas ser de R\$ 45.025,67, foi negociado um desconto de R\$ 40.523,10 (90%) pelo negócio envolver permuta de mídia, resultado em um preço final de R\$ 4.502,57, faturado contra o cliente." Como podemos observar, o UOL ofereceu à tributação somente a receita líquida desses serviços. Tendo considerado os descontos-permuta como descontos incondicionais concedidos.

De fato, as alíneas "a" dos incisos V dos artigos 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 determinam que os descontos incondicionais concedidos não integram as bases de cálculo para efeito das contribuições ao PIS e a Cofins.

A própria Receita Federal já havia publicado, anteriormente, a Instrução Normativa SRF nº 51, de 3 de novembro de 1978, disciplinando os procedimentos de apuração da receita de vendas e serviços na tributação das pessoas jurídicas. O item 4.2 desse normativo, define que os descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

No entanto, pelas razões que exporemos a seguir, embora estejam discriminados em nota fiscal/fatura, tais descontos-permuta não têm as características nem de um desconto, muito menos que tenham sido concedidos incondicionalmente.

Nos esclarecimentos prestados pelo UOL acerca dos descontos-permuta é possível certificar-se da real intenção de permutar produtos ou serviços;

"Como quitação do serviço de mídia que adquire, o anunciante pode permutar com o UOL os produtos que produz (permuta de produto) ou

espaços de mídia que tenham disponíveis (permuta de mídia). Evidentemente, o último caso costuma ocorrer apenas quando o anunciante também é veículo de mídia, como uma revista ou um jornal, (negritamos) Na permuta de produto, pode o UOL, por exemplo, permutar com a Hopi Hari S.A a divulgação da marca Hopi Hari por cem passaportes Hopi Hari, que o UOL entregaria aos seus funcionários no final do ano. Assim, o UOL obtém produtos sem a necessidade de um desembolso financeiro, da mesma forma que o anunciante em relação ao espaço de mídia provido pelo UOL. Já a permuta de mídia, o UOL pode, por exemplo, permutar com o jornal Valor Econômico a divulgação deste no Portal UOL em troca da divulgação do Portal UOL no jornal." (negritamos)

Embora o negócio jurídico esteja consubstanciado em uma única fatura de serviços, a situação real encontrada no UOL é de uma dupla prestação de serviços (como prestador e tomador) ou de uma prestação de serviços com uma compra de mercadorias.

De outro lado, mais grave ainda, é o fato de que o tomador dos serviços ou o vendedor das mercadorias nem tenha emitido fatura de serviços ou notas fiscais e, conseqüentemente, nem as tenha tributado.

Em relação ao PIS/Cofins, os artigos 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 não resguardam esse procedimento adotado pelas empresas. As contribuições ao PIS e a Cofins têm como fato gerador o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, ou seja, bastando o direito ao crédito ou recebimento e não seu efetivo "pagamento". Aliás, não verifico respaldo legal que admita quaisquer exclusões decorrentes de recebimentos, mesmo que sejam em serviços ou mercadorias.

Esses descontos-permuta são decorrentes da troca de serviços ou produtos, não se constituindo em ato voluntário do prestador de serviços com o fito único de fechamento do negócio.

A própria justificativa de que "o UOL obtém produtos sem a necessidade de um desembolso financeiro" é totalmente relevante na apuração das receitas tributáveis, pois, afinal, trata-se de um desconto incondicional ou da compra de um produto ou serviço?

Ademais, o fato de o UOL utilizar-se de tabela de preços diferenciada para os casos de pagamento em dinheiro ou de permuta, justificando os descontos que chegam a 90% nos casos de troca de publicidade, não são suficientes para desfigurar o negócio jurídico firmado entre as partes, eis que acordados dentro do sistema de comércio livre em que os preços são reflexo da oferta e da procura.

Além disso, o UOL assevera que: "Esses descontos, ressalte-se, são concedidos antes do fechamento do preço e da formalização do negócio e, como decorrência, são incondicionais."

Verifico que há clara confusão em considerar o aspecto temporal como único ou primordial motivo para que os descontos sejam considerados incondicionais. Sem

dúvida os descontos decorrentes de antecipação de pagamentos (descontos financeiros) ou, por exemplo, da aceitação de produto de inferior qualidade (abatimentos) são, indubitavelmente, dependentes de evento futuro e não enquadrados como incondicionais.

Embora acordados antes do fechamento dos negócios, a real intenção de permutar produtos ou serviços sem desembolso financeiro é que faz com que esses descontos-permuta se constituam em "descontos" decorrentes de pagamentos que deveriam ter sido feitos em razão da compra de produtos ou de serviços.

Por esse motivo, concluo que os descontos-permuta não se constituem em descontos incondicionais concedidos e, sendo assim, serão glosados na apuração das receitas tributáveis ao PIS/Cofins.

### 6.3. A tributação das receitas enquadradas no inciso XXV da Lei nº 10.833/2003

Conforme o inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833/2003 as receitas auferidas por empresas de serviços de informática decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas, estão sujeitas às normas da legislação da Cofins anteriormente vigentes.

Desta forma essas receitas estão sujeitas ao regime cumulativo, previsto na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, para o cálculo da Cofins e do PIS devidos.

Considerando-se a gama de serviços prestados pelo UOL, não há como desvinculá-lo da prestação de serviços como empresa de serviços de informática decorrente da cessão de direito de uso, instalação, configuração, suporte técnico e manutenção de informática.

Em resposta ao termo nº 6 foram apresentadas as seguintes descrições para as diversas receitas auferidas pela empresa:

(...)

Nas receitas a seguir verifico seu perfeito enquadramento ao inciso XXV do art. 10º da Lei nº 10.833/2003:

(...)

Em relação aos planos de assinaturas suporte call center, e-mail e assistência técnica verificamos que se tratam de serviços prestados como uma empresa de serviços de informática e que se enquadram como uma prestação de serviço de suporte técnico, tal qual previsão contida no inciso XXV do art. 10 da Lei 10.833/2003.

Com relação aos planos de assinaturas de segurança digital (Pré pacote adic. Software, Pós pacote adic. Software e SW segurança mobile), os serviços são

prestados de forma que o cliente, ao assiná-los, tenha direito a instalar a solução UOL antivírus, para proteção digital de seus computadores, tablets ou celulares, dependendo da abrangência do plano assinado. Dessa forma estariam enquadrados, nos termos do inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833/2003, em direito de uso, instalação, configuração e manutenção ou atualização de software.

Frise-se que a contribuição ao PIS, decorrente das receitas enquadradas no inciso XXV do art. 10º da Lei nº 10.833/2003, também devem ser apuradas com base no regime cumulativo, conforme comando legal contido no inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Sendo assim, as receitas anteriormente listadas estão sujeitas ao regime cumulativo para o PIS e a Cofins e, em consequência, as despesas, custos e encargos dela decorrentes não são passíveis de apuração de créditos.

6.4. A utilização dos custos, despesas e encargos na apuração do PIS/Cofins devidos Conforme relatamos anteriormente o UOL auferiu receitas sujeitas tanto ao regime de incidência cumulativa quanto ao de incidência não cumulativa, para apuração das contribuições ao PIS e a Cofins.

Na sistemática de apuração do regime cumulativo não há que se falar em apuração de créditos, pois as contribuições são calculadas diretamente sobre essas receitas. Sendo assim, as despesas, custos e encargos dela decorrentes não geram créditos na apuração dos valores devidos.

No regime de incidência não cumulativa há a possibilidade de apuração de créditos de PIS/Cofins sobre despesas, custos e encargos, desde que devidamente enquadrados nas hipóteses previstas nas alíneas, incisos e parágrafos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Com relação às despesas e custos comuns às receitas sujeitas ao regime de incidência cumulativa e não cumulativa, os créditos serão determinados conforme previsão contida nos §§ 8º dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, citados anteriormente, ou seja, apropriados diretamente, caso haja contabilidade, de custos integrada a escrituração contábil, ou rateados proporcionalmente com base nas receitas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa e a receita bruta total auferida no mês.

Considerando-se que o UOL, na apuração das contribuições ao PIS/Cofins, tributou todas as suas receitas como sujeitas a incidência não cumulativa, com exceção das receitas de exportação, nos itens a seguir descreveremos detalhadamente como foram apurados os créditos de PIS/Cofins pela empresa.

Apenas para facilitar o entendimento, os créditos de PIS/Cofins apurados serão divididos entre:

- Despesas de energia elétrica e aluguéis;
- Encargos de depreciação e amortização;
- Serviços prestados por pessoa jurídica utilizados como insumos.

### Despesas de energia elétrica e aluguéis

Os incisos III e IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e os incisos IV e IX do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 respaldam o desconto de créditos, na apuração da Cofins e do PIS, relativos às despesas de energia elétrica, térmica e sob a forma de vapor consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica e das despesas de aluguéis máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

Em relação as despesas de energia elétrica, desde que consumidas nos estabelecimentos da empresa, adquiridas de pessoa jurídica domiciliada no país e incorridas no mês, o desconto dos créditos é possível.

Da mesma forma, as despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, desde que utilizadas nas atividades da empresa, o desconto de créditos também é possível.

O UOL constituiu créditos de PIS/Cofins, utilizando-se da base de cálculo integral, nas seguintes despesas:

(...)

No entanto, considerando-se que o UOL recebeu receitas sujeitas tanto ao regime de incidência não cumulativa quanto ao de incidência cumulativa, os custos, despesas e encargos comuns deveriam ter sido apropriados proporcionalmente, conforme incisos II dos §§ 8º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Sendo assim, os créditos decorrentes das despesas de energia elétrica e aluguéis serão rateados mensalmente, com base no percentual existente entre as receitas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa e a receita bruta total. Com relação as despesas de móveis, por absoluta falta de previsão legal, os créditos de PIS/Cofins apurados serão glosados.

Verificamos que na planilha de apuração do PIS/Cofins, apresentada pela empresa, havia uma discrepância em relação as despesas de energia elétrica na competência 12/2013.

(...)

Através do termo nº 6 de 27/06/2017 a empresa foi intimada a apresentar todos os documentos relativos as despesas de energia elétrica, no prazo de dez dias.

No dia 06/07/2017 não houve a apresentação dos documentos de energia elétrica e foi solicitado novo prazo de quinze dias "em razão do expressivo volume de documentos".

No dia 24/07/2017 foram apresentados doze documentos comprobatórios das despesas de energia elétrica relativas ao estabelecimento 01.109.184/0004-38 e solicitado novo prazo de vinte dias.

No dia 31/07/2017 foram apresentados parte dos documentos das despesas de energia elétrica de 2013 e dos anos de 2009 a 2011. Foi solicitado novo prazo de

quinze dias para apresentação dos demais documentos de 2013 e nos foi informado que a empresa se utilizou, em 12/2013, de despesas de 2009 a 2011. Não foram apresentados quaisquer documentos adicionais que comprovassem a não utilização dos valores de 2009 a 2011 nos anos respectivos.

Ao contrário, nas Dacon apresentadas nos meses de 2013, apesar de existir uma ficha específica de controle de créditos de PIS/Cofins de exercícios anteriores, não há quaisquer informações.

Nas próprias EFD contribuições informadas no decorrer da ação fiscal, não há quaisquer informações de créditos de PIS/Cofins de exercícios anteriores.

O procedimento regular no uso de créditos de PIS/Cofins de exercícios anteriores é através da informação nas competências a que pertençam e a apuração dos créditos excedentes.

Sendo assim, foram utilizadas as bases de cálculo apresentadas em resposta ao termo nº 10, somente com as despesas relativas ao ano de 2013.

Diante da não comprovação de que as despesas de energia elétrica de 2009 a 2011 não haviam sido utilizadas como créditos de PIS/Cofins anteriormente, os valores foram desconsiderados por esta fiscalização.

Encargos de depreciação e amortização Na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, os incisos V, VI e XI do art. 3º da Lei nº 10.637/2003 e os incisos VI, VII e XI do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 admitem a constituição de créditos de PIS/Cofins, através dos encargos de depreciações e amortizações. No entanto, os incisos XI dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 foram incluídos pela Lei nº 12.973/2014, com vigência somente a partir de 01/01/2015.

A empresa utilizou-se dos seguintes encargos de depreciação e amortização, sem qualquer rateio: do termo nº 6 de 27/06/2017 a empresa foi intimada a apresentar todos os documentos relativos as despesas de energia elétrica, no prazo de dez dias.

No dia 06/07/2017 não houve a apresentação dos documentos de energia elétrica e foi solicitado novo prazo de quinze dias "em razão do expressivo volume de documentos".

No dia 24/07/2017 foram apresentados doze documentos comprobatórios das despesas de energia elétrica relativas ao estabelecimento 01.109.184/0004-38 e solicitado novo prazo de vinte dias.

No dia 31/07/2017 foram apresentados parte dos documentos das despesas de energia elétrica de 2013 e dos anos de 2009 a 2011. Foi solicitado novo prazo de quinze dias para apresentação dos demais documentos de 2013 e nos foi informado que a empresa se utilizou, em 12/2013, de despesas de 2009 a 2011. Não foram apresentados quaisquer documentos adicionais que comprovassem a não utilização dos valores de 2009 a 2011 nos anos respectivos.

Ao contrário, nas Dacon apresentadas nos meses de 2013, apesar de existir uma ficha específica de controle de créditos de PIS/Cofins de exercícios anteriores, não há quaisquer informações.

Nas próprias EFD contribuições informadas no decorrer da ação fiscal, não há quaisquer informações de créditos de PIS/Cofins de exercícios anteriores.

O procedimento regular no uso de créditos de PIS/Cofins de exercícios anteriores é através da informação nas competências a que pertençam e a apuração dos créditos excedentes.

Sendo assim, foram utilizadas as bases de cálculo apresentadas em resposta ao termo nº 10, somente com as despesas relativas ao ano de 2013.

Diante da não comprovação de que as despesas de energia elétrica de 2009 a 2011 não haviam sido utilizadas como créditos de PIS/Cofins anteriormente, os valores foram desconsiderados por esta fiscalização.

Encargos de depreciação e amortização Na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, os incisos V, VI e XI do art. 3º da Lei nº 10.637/2003 e os incisos VI, VII e XI do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 admitem a constituição de créditos de PIS/Cofins, através dos encargos de depreciações e amortizações. No entanto, os incisos XI dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 foram incluídos pela Lei nº 12.973/2014, com vigência somente a partir de 01/01/2015.

A empresa utilizou-se dos seguintes encargos de depreciação e amortização, sem qualquer rateio:

(...)

Nos encargos de depreciação e amortização, concluo que os mesmos deveriam ter sido rateados, pois, são encargos comuns às receitas sujeitas ao regime cumulativo e não cumulativo.

Com relação à depreciação de bens utilizados como crédito na apuração do PIS/Cofins, considerando-se as atividades da empresa, verificamos que não há respaldo para utilização dos encargos de depreciação de móveis/utensílios e veículos.

Quanto às amortizações decorrentes de direito de uso de software, marcas e patentes, domínio, intangível em desenvolvimento, desenvolvimento de software e aquisição de carteira de clientes, entendo que classificar-se-iam como intangíveis, no entanto não estariam ao abrigo do inciso XI do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002, pois o inciso XI foi incluído pela Lei nº 12.973/2014, tendo vigência somente a partir de 1º de janeiro de 2015.

Acrescento que o direito de uso de software, intangível em desenvolvimento e o desenvolvimento de software, que também poderiam ser classificados contabilmente como intangíveis, estão vinculados a receitas sujeitas à incidência

cumulativa previstas no inciso XXV do art. 10º da Lei nº 10.833/2003 e, por esse motivo, não devem ser incluídos nas bases de cálculo dos créditos do PIS/Cofins.

Ainda assim, as amortizações decorrentes de bens incorporados ao ativo intangível devem ser adquiridas para a prestação dos serviços. Não há que se falar, por exemplo, em desenvolvimento de software com base na utilização de recursos internos ou p.ex. o valor de domínio que não tenham sido adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, para a prestação de serviços.

A legislação do PIS/Cofins exige que os bens, de forma genérica, tenham sido adquiridos de pessoa Jurídica domiciliada no país, conforme comando contido no parágrafo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, para a apuração de seus créditos.

Desta forma, os créditos de depreciação/amortização sobre as despesas de móveis e utensílios, veículos, direito de uso de software, marcas e patentes, domínio, intangível em desenvolvimento, desenvolvimento de software e aquisição de carteira de clientes serão glosados. Os demais encargos de depreciação e amortização serão considerados na apuração dos créditos de PIS/Cofins, com base no rateio proporcional entre as receitas sujeitas a incidência não cumulativa e a receita bruta total.

Serviços prestados por pessoa jurídica utilizados como insumos.

Na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, os incisos II dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2003 e nº 10.833/2003 admitem a constituição de créditos de PIS/Cofins, calculados sobre bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.

O § 5º do art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, com suas alterações posteriores, conceitua o que seriam considerados como insumos na apuração dos créditos ao PIS/Pasep.

O § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, define o conceito de insumos na apuração de créditos à Cofins.

Com base nesses normativos são considerados bens utilizados como insumos os aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não incluídos no ativo imobilizado, e como serviços utilizados como insumos, os prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Pela própria sistemática adotada no regime de incidência não cumulativa, os bens e serviços devem estar sujeitos ao pagamento das contribuições na cadeia anterior, além de terem sido adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país.

A definição restritiva da conceituação de insumos, dada pela legislação, é decisiva para definir quais bens ou serviços gerariam créditos na apuração do PIS/Cofins.

Não se trata, portanto, de serem despesas ou custos necessários à atividade da empresa, mas que sejam enquadrados no conceito de insumos.

A rigor, os bens ou serviços prestados por pessoa jurídica, incluídos no conceito contábil de despesas, não permitiriam a constituição de créditos. Uma vez que despesas no conceito contábil seriam gastos com bens e serviços relativos à manutenção da atividade da empresa, mas de difícil ou de nenhuma vinculação direta ao produto ou serviço prestado.

Por outro lado, é preciso ressaltar que nem tudo que é reconhecido contabilmente como custo permite a apuração de créditos. A mão-de-obra paga a pessoa física e a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não permitem a apuração de créditos. Mesmo os custos de bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica e sujeitos ao pagamento das contribuições, devem estar enquadrados ao conceito de insumos, ou seja, serem consumidos ou aplicados em seu processo produtivo.

Sob intimação o UOL apresentou a planilha de apuração do PIS/Cofins e, posteriormente, o detalhamento das despesas/custos, bem como da fundamentação legal utilizada para constituição dos créditos sobre serviços prestados por pessoa jurídica. Verificamos que o UOL não constituiu créditos sobre bens utilizados como insumos e que houve a constituição de créditos de PIS/Cofins nos seguintes serviços:

(...)

A princípio é importante salientar que independentemente da classificação contábil que o UOL tenha dado aos seus gastos (sejam despesas ou custos), os mesmos foram analisados levando-se em consideração se esses serviços foram aplicados ou consumidos nas múltiplas atividades exercidas pela empresa.

Tendo-se em conta que a empresa mantém um portal eletrônico com propagandas, disponibilização de informações, assinaturas de pacotes de segurança digital, cursos, jogos, hospedagem de hosts, entre outras, concluo que, ao contrário da maior parte das empresas, os gastos com computadores, servidores, softwares, propaganda e publicidade de terceiros e de conexões com a rede e a internet são insumos em suas atividades, constituindo-se em partes essenciais e indissociáveis à prestação de serviços da UOL.

Com base nessa premissa, chegamos as seguintes conclusões relativas aos serviços que não devem gerar créditos:

- Manutenções

A legislação não prevê a possibilidade de creditamento de PIS/Cofins sobre despesas de manutenção, mas, a utilização dos créditos sobre bens e serviços aplicados ou consumidos na produção de bens ou na prestação de serviços, no entanto as soluções de divergência da Receita Federal do Brasil (RFB) têm se consolidado no sentido de considerar insumos os serviços de manutenção de

máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

Mesmo sob essa ótica, as despesas de manutenções prediais, elétricas e elevadores, embora necessárias a atividade da empresa, não se enquadram no conceito de insumos e serão glosadas da apuração dos créditos de PIS/Cofins.

- Despesas administrativas, suporte ou assistência técnica, comerciais, propaganda ou de pesquisa e desenvolvimento de produtos.

Com relação às despesas a seguir, embora igualmente necessárias as atividades da empresa, constituem-se em despesas administrativas, comerciais ou de pesquisa e desenvolvimento de produtos, portanto, não incluídas no conceito de insumos, pois não são aplicadas ou consumidas na prestação de serviços. Por esse motivo, serão glosadas na apuração dos créditos de PIS/Cofins.

Especificamente em relação a cessão de direitos autorais, há a Solução de Divergência nº 14/2011 da Cosit, tratando da impossibilidade da apuração de créditos para o PIS/Cofins, pois conclui que não há sequer a prestação de serviços, mas, uma cessão de direitos, não se enquadrando no conceito de insumos.

"Consideram-se insumos, para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. No caso de bens, para que estes possam ser considerados insumos, é necessário que sejam consumidos ou sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado ou sobre o bem ou produto que está sendo fabricado, o que não ocorre no caso dos direitos autorais.

Por absoluta falta de amparo legal, os valores pagos em decorrência de contratos de cessão de direitos autorais, ainda que necessários para a edição e produção de livros, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep porque não se enquadram na definição de insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda. "

Com relação ao atendimento terceirizado - suporte, não há desmembramento do que seria suporte técnico e suporte de seus produtos. Nos dois casos, embora necessários a atividade da empresa, não há que se falar em constituição de créditos. O atendimento terceirizado decorrente do suporte de seus produtos não se enquadram como insumos em sua atividade, pois não são aplicados ou consumidos na prestação dos serviços. Como suporte técnico, não há nenhuma razão para constituição dos créditos, pois são custos decorrentes de receitas enquadradas no inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833/2003 e, conseqüentemente, sujeitas ao regime de incidência cumulativa (sem apuração de créditos).

Os custos UOL Assistência Técnica são igualmente decorrentes de receitas sujeitas ao regime cumulativo e, portanto, não geram créditos de PIS/Cofins.

As despesas de propaganda e publicidade dos produtos do UOL, apesar de necessários à atividade da empresa, não se incluem no conceito de insumos, pois não são aplicados e consumidos na prestação dos serviços e, por esse motivo, serão excluídos na apuração dos créditos do PIS e da Cofins.

7- Bases de cálculo e alíquotas Por todo o exposto, as bases de cálculo dos débitos e créditos foram recompostas, para determinar as contribuições ao PIS e a Cofins devidos pela UOL, estando discriminados nas seguintes planilhas:

1. Planilha 1 - Contendo as bases de cálculo de cálculo, apuradas pelo UOL, dos débitos e créditos do PIS e da Cofins;
2. Planilha 2 - Receitas brutas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa - planilha recomposta pela fiscalização;
3. Planilha 3 - Receitas brutas sujeitas ao regime de incidência cumulativa - planilha recomposta pela fiscalização;
4. Planilha 4 - Créditos do PIS e da Cofins decorrentes de custos, despesas e encargos no regime de incidência não cumulativa - planilha recomposta pela fiscalização;
5. Planilha 5 - Bases de cálculo das receitas utilizadas no cálculo do percentual de rateio entre as receitas brutas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa e as receitas brutas totais auferidas;
6. Planilha 6 - Valores de PIS e Cofins devidos, considerando-se os valores de PIS e Cofins retidos e os informados em DCTF.

7.1. Bases de cálculo dos créditos de PIS/Cofins sobre as despesas de energia elétrica, aluguéis, manutenção de computadores e periféricos, manutenção de software, PIS/Cofins sobre remessa ao exterior, veiculação permuta BR -televisão.

Com relação as despesas de energia elétrica, aluguéis, manutenção de computadores e periféricos, manutenção de software, PIS/Cofins sobre remessa ao exterior, veiculação permuta BR - televisão foram utilizadas as bases de cálculo extraídas da planilha de apuração apresentada pelo UOL, na resposta ao termo nº 10. Contendo somente as despesas, custos e encargos relativos ao ano de 2013.

Em resposta ao termo nº 10 foi apresentada uma planilha (item II da resposta) contendo as contas contábeis em que a empresa se utiliza de custos e despesas de exercícios anteriores, com uma coluna classificando-as como extemporâneas. Tendo sido solicitado o prazo de 10 dias para apresentação dos demais documentos.

Considerando-se que essas inconsistências, relativas aos valores informados em 12/2013, vêm sendo relatadas desde o termo nº 7 (ciência em 10/07/2017) e que somente agora, após o termo nº 10, a empresa apresenta nova planilha

desmembrando as despesas, custos e encargos da competência 12/2013 e de exercícios anteriores. Nego a dilação do prazo pretendida pelo UOL.

Conforme relatado anteriormente a documentação apresentada durante a fiscalização não comprova a não utilização dos créditos relativos aos anos de 2009 a 2011. Ao contrário, as Dacon e EFD informadas em 2013 não contém qualquer informação de crédito de exercícios anteriores.

Os valores constam da planilha 4 com a aplicação do percentual de rateio mensal constante da planilha 5.

#### 7.2. Bases de cálculo dos créditos de PIS/Cofins sobre os encargos de depreciação e amortização

Os créditos decorrentes dos encargos de depreciação e amortização constam da planilha 4 e, por se tratarem de despesas comuns as receitas sujeitas a não cumulatividade e cumulatividade, foi aplicado o percentual de rateio mensal constante da planilha 5.

7.3. Bases de cálculo dos créditos de PIS/Cofins sobre os serviços prestados por pessoa jurídica utilizados como insumos na prestação dos serviços Os créditos decorrentes dos serviços prestados por pessoa jurídica, utilizados como insumos na prestação dos serviços, constam da planilha 4 e foram utilizados integralmente por se tratarem de custos vinculados as receitas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa.

Os valores informados em 12/2013 foram extraídos da resposta ao termo nº 10 (item II) informado pela empresa.

7.4. Alíquotas aplicadas • Nas receitas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa e nas bases de cálculos dos créditos dela decorrentes: 1,65% para o PIS e 7,60% para a Cofins;

- Nas receitas sujeitas ao regime de incidência cumulativa: 0,65% para o PIS e 3,00% para a Cofins;
- Nas receitas financeiras, a alíquota zero.

#### 8. Os anexos

Integram o presente processo, relativo ao período de 2013, os seguintes documentos:

- Termo de distribuição do procedimento fiscal - TDPF;
- Termos lavrados durante a fiscalização e respostas encaminhadas pelo contribuinte;
- Cópias digitalizadas da Declaração de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica (DIPJ), Declaração de débitos e créditos tributários federais (DCTF) e Demonstrativo de apuração de contribuições sociais (Dacon);
- Autos de Infração do PIS e Cofins;

(...)

#### 10. Considerações finais

Diante dos fatos anteriormente relatados lavro os autos de infração do PIS/Cofins, embasados nos enquadramentos legais constantes dos autos de infração respectivos, insertos no relatório de "descrição dos fatos e enquadramento legal".

Para o cálculo da multa de ofício foi aplicada a alíquota de setenta e cinco por cento do tributo, conforme determinação contida no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

#### Da Impugnação do sujeito passivo

Cientificada a Interessada, inconformada, apresentou a impugnação de fls. 1.292/1.373, na qual alega que:

- É sociedade empresária que tem por objeto social "(i) a prestação de serviços ligados ou pertinentes à informática, à internet, extranet, intranet, hospedagem de websites, banners, exploração comercial de websites, desenvolvimento e licenciamento de sistemas e rotinas, transferência de informações digitalizadas através de redes, comércio de software e hardware e desenvolvimento de comércio eletrônico; (ii) administração de bancos de dados, próprios e/ou de terceiros; (iii) pesquisa e desenvolvimento de novas tecnologias no tratamento da informação digitalizada; (iv) pesquisa, desenvolvimento e produção de programas de informações digitalizadas para formação de banco de dados; (v) aquisição, desenvolvimento, produção, customização, representação e venda de software, CD e outros artigos congêneres por meio eletrônico; (vi) comercialização e veículo de publicidade, a intermediação no comércio de produtos e comercialização de assinaturas por meio eletrônico; (vii) participação em outras sociedades, empresárias ou não, cujo objeto social seja relacionado a atividades de Internet e atividades afins, ou seja relacionado, necessário ou conveniente à consecução do objeto social de suas controladas, na qualidade de sócia, acionista ou quotista, no Brasil e/ou exterior." - No exercício regular de suas atividades, fornece diversos serviços aos seus usuários, como serviço de provedor de acesso à internet, e-mail, cloud computing, hospedagem de páginas na internet, registro de domínios, assistência técnica, antivírus, acesso a conteúdos exclusivos (íntegras de jornais e revistas, por exemplo), entre outros. A maior parte desses serviços é prestada a título oneroso e pode ser adquirida por qualquer usuário da internet.

- Além disso, presta serviços de mídia, oferecendo espaços aos anunciantes que tiverem interesse em divulgar seus produtos e serviços em seu portal na internet, no endereço eletrônico [www.uol.com.br](http://www.uol.com.br) ("Portal UOL"). A contratação desses espaços é normalmente intermediada por uma agência de publicidade.

- Tanto nos serviços oferecidos aos usuários em geral, quanto na venda dos espaços de mídia, a Impugnante, a depender do serviço, da forma como ele é contratado e do cliente, oferece diversos descontos, que são devidamente evidenciados em sua contabilidade, bem como corretamente considerados para a correta apuração dos tributos aos quais se encontra submetida.

- Todavia, não obstante a lisura dos procedimentos adotados frente à Secretaria da Receita Federal do Brasil, para a surpresa da Impugnante, ela foi cientificada de Autos de Infração lavrados para constituição e cobrança de créditos da Contribuição ao Programa de Integração Social (“PIS”) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”) relativas ao ano-calendário de 2013, acrescidas de multa de ofício e juros, somando R\$ 88.729.975,43.

- Os Autos de Infração são fundados nos seguintes argumentos:

a. Receitas sujeitas ao regime cumulativo: parte das receitas da Impugnante deveria ter sido submetida ao regime cumulativo do PIS e da COFINS, tendo em vista a regra prevista no artigo 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003. Como a Impugnante havia apurado as contribuições devidas sob o regime não-cumulativo, as Autoridades Fiscais revisaram sua apuração, lançando PIS e COFINS. O fato de a Impugnante ter incluídos os valores relativos a esse lançamento no Programa Especial de Regularização Tributária (“PERT”), instituído pela Lei nº 13.496/2017, não impediu as Autoridades Fiscais de, indevidamente, constituírem os créditos.

b. Glosa de Créditos do PIS e da COFINS em função da reclassificação do regime de apuração das contribuições: as Autoridades Fiscais glosaram parte dos créditos do PIS e da COFINS apropriados pela Impugnante sob o argumento de que a reclassificação do regime de apuração das contribuições incidentes sobre parte das receitas – do não-cumulativo para o cumulativo – tem como resultado a necessidade de glosar os créditos vinculados a essas receitas.

c. Glosa de créditos do PIS e da COFINS com base em alegações de inexistência de base legal ou fática para o creditamento: créditos do PIS e da COFINS sob a sistemática não-cumulativa apropriados pela Impugnante foram glosados pelas Autoridades Fiscais sob o argumento de que não haveria base legal ou não estariam presentes os pressupostos fáticos para tomada dos créditos com base nos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

d. Glosa de créditos extemporâneos do PIS e da COFINS: as Autoridades Fiscais glosaram os créditos de PIS e COFINS apropriados extemporaneamente pela Impugnante, isto é, calculados em anos-calendário anteriores (2009 a 2011) e utilizados em 2013.

e. Adição às bases de cálculo dos descontos concedidos em operações de permuta: a Impugnante concede, no curso normal de suas operações, descontos incondicionais sobre operações de permuta de mídias, que não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS. As Autoridades Fiscais consideraram que tais descontos deveriam ter sido tributados por terem a natureza de receitas.

- Contudo, os Autos de Infração ora impugnados não poderão prevalecer, devendo ser julgados improcedentes por essa Delegacia da Receita Federal de Julgamento, haja vista que:

a. a Autoridade Fiscal equivocou-se na mensuração da proporção entre receitas cumulativas e não cumulativas (item III), pois: débitos foram incluídos no PERT (item III.1); as receitas de assinatura de e-mail não estão enquadradas no artigo 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003 (item III.2); e parte das receitas decorre da exploração de softwares importados, cujas receitas, por força do artigo 10, § 2º, da Lei nº 10.833/2003, estão submetidas ao regime não cumulativo das contribuições (item III.3);

b. o conceito de insumo adotado pela Autoridade Fiscal é equivocado, pois demasiadamente restritivo, não se coadunando com a adequada interpretação do instituto (item IV.2);

c. os créditos apropriados pela Impugnante encontram embasamento legal ou decorrem de insumos adquiridos por ela (item IV.5);

d. os descontos em operações de permuta são descontos incondicionais, não devendo integrar a base de cálculo da Contribuição ao PIS e Cofins (item IV); e

e. em caráter subsidiário, é ilegítima a incidência de juros sobre as multas de ofício (item V).

II – PRELIMINARMENTE – SUPERFICIALIDADE DA INSTRUÇÃO PROBATÓRIA – FERIMENTO AOS PRINCÍPIOS DA VERDADE MATERIAL E DA LEGALIDADE - Preliminarmente, cabe mencionar que os Autos de Infração combatidos estão irreversivelmente prejudicados por nulidade em razão da superficialidade na busca das informações necessárias para dar certeza à decisão neles consubstanciada, o que fere o princípio da verdade material.

- Veja-se, por exemplo as imputações da Autoridade Fiscal acerca das receitas que crê estarem sujeitas ao regime cumulativo (especificamente refutadas no item III da presente defesa).

- Nas fls. 32 e 33 dos autos, na parte do Termo de Verificação Fiscal que trata do rateio procedido de ofício pela Autoridade Fiscal, reporta-se:

“Verificamos que, com exceção das receitas de exportação, todas as demais receitas foram tributadas pela empresa no regime de incidência não

cumulativa e que houve a utilização indevida de algumas despesas, custos e encargos no cálculo dos créditos de PIS/Cofins.

Por concluirmos que o UOL auferir receitas sujeitas tanto ao regime cumulativo quanto ao regime não cumulativo, com base nos §§ 7º e 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/2009 e nos §§ 7º e 8º da Lei nº 10.637/2002, os créditos de PIS/Cofins deveriam ter sido apurados somente em relação as despesas, custos e encargos vinculados as receitas sujeitas ao regime não cumulativo.

E, com relação aos créditos de PIS/Cofins apurados em função das despesas e custos comuns as receitas sujeitas ao regime cumulativo e não cumulativo, deveriam ter sido apropriados diretamente, em caso de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, ou rateados proporcionalmente.

Sendo assim, as bases de cálculo das receitas, custos, despesas e encargos foram recompostas de ofício por esta fiscalização, par apuração das contribuições ao PIS e a Cofins.” (grifos no original).

- Este trecho acima colacionado é toda a ponderação da Autoridade Fiscal acerca da imputação de receitas do regime cumulativo por ela procedida.

- Isto é, a Autoridade Fiscal não aponta quaisquer razões para a reclassificação das receitas, mas meramente informa que a está procedendo. Assim, a Impugnante não é capaz de saber quaisquer critérios de fato ou de direito levaram à reclassificação.

- Entretanto, como é bem sabido, a Autoridade Fiscal deve guardar estrita obediência aos princípios que regem a Administração Pública, dentre os quais se destacam o da motivação e o da legalidade. Sendo assim, jamais poderia a Autoridade Administrativa imputar infração à Impugnante sem qualquer justificativa.

- Com efeito, a falta da evidenciação da verdade material fere a motivação (porque enseja ato administrativo sem base fática) e a legalidade (porque resulta na aplicação da lei tributária sobre fatos não apurados), gerando a invalidade do ato administrativo, devendo essa C. Turma Julgadora, por esse aspecto, desconstituí-lo.

- Sobre a matéria, são claros os ensinamentos de Alberto Xavier, para quem “a instrução do processo tem como finalidade a descoberta da verdade material no que toca a seu objeto; e daí a lei fiscal conceder aos seus órgãos de aplicação meios instrutórios vastíssimos que lhes permitam formar convicção da existência e conteúdo do fato tributário (...) os meios probatórios têm, em princípio, o valor que lhes resulte, de sua idoneidade como elementos da referida convicção”.

- Dessa forma, tendo em vista que não houve qualquer empenho na busca da verdade material por parte do Fisco no que se refere à verificação das supostas infrações da Requerente, deve essa C. Turma de Julgamento determinar a nulidade dos Autos de Infração.

### III – DAS RECEITAS CUMULATIVAS

- Verifica-se da análise do Termo de Verificação Fiscal, que, em sua apuração inicial da Contribuição ao PIS e da Cofins relativas ao ano-calendário de 2013, a Impugnante havia oferecido à tributação, sob a sistemática não-cumulativa receitas que, por força do artigo 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003, deveriam ter sido submetidas à sistemática cumulativa de apuração das contribuições. As receitas contabilizadas nas seguintes contas contábeis foram reclassificadas pela Autoridade Fiscal:

- Em virtude da reclassificação, a Autoridade Fiscal constituiu créditos da Contribuição ao PIS e Cofins sobre referidas receitas utilizando-se da sistemática cumulativa, o que impactou na apuração dos créditos das aludidas contribuições. Ocorre, no entanto, que os lançamentos efetuados pela Autoridade Fiscal são improcedentes por três motivos:

a. apesar de parte das receitas efetivamente estarem sujeitas ao regime cumulativo da Contribuição ao PIS e da Cofins, a Impugnante incluiu no Programa Especial de Regularização Tributária (“PERT”) os débitos correspondentes (receitas de assistência técnica – conta 41111027; e receitas de suporte – conta 41111029), não havendo motivo para constituição dos créditos tributários (item II.1); e b. as receitas de assinatura de serviços de e-mail (conta 41111008) decorrem dos chamados Serviços de Valor Adicionado (“SVA”) e não estão sujeitas, forçosamente, ao regime cumulativo da Contribuição ao PIS e da Cofins (item II.2); e c. apesar de a Impugnante comercializar, licenciar e ceder o direito de uso de softwares, tais softwares são importados, o que permite a manutenção das receitas decorrentes dessa atividade no regime não cumulativo, tendo em vista a regra prevista no artigo 10, § 2º, da Lei nº 10.833/2003 (item II.3).

- No ensejo do procedimento fiscal, a Impugnante pode notar o equívoco cometido por ela em sua apuração tributária e, então, optou por incluir os débitos decorrentes da incorreta tributação no PERT, instituído pela Medida Provisória nº 783/2017, convertida na Lei nº 13.496/2017 – veja-se em anexo o demonstrativo dos valores incluídos no programa e as respectivas guias de pagamento (Arq\_ nao\_pag0001 e Doc. 01).

- A inclusão dos débitos no PERT e os comprovantes dessa ação foram apresentadas pela Impugnante à Autoridade Fiscal que conduziu o procedimento de fiscalização conforme documentos anexos, tendo informado a inclusão dos débitos decorrentes do equívoco na classificação das receitas das seguintes contas contábeis:

- Contudo, em que pese o reconhecimento dos equívocos e a consequente inclusão no PERT dos débitos deles decorrentes, a Autoridade Fiscal simplesmente ignorou a inclusão dos débitos no PERT e constituiu créditos tributários sobre as receitas correspondentes sob os argumentos de que: (a) a Impugnante havia perdido a “espontaneidade”; e (b) somente os débitos objeto de lançamento posterior à publicação da Lei nº 13.496/2017 poderiam ter sido incluídos no PERT, conforme se observa da leitura dos seguintes trechos extraídos do Termo de Verificação Fiscal:

“Em 28/11/2017, no decorrer da ação fiscal, com a edição da Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017, que instituiu o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), a empresa informou que procedeu a nova apuração das contribuições ao PIS/Cofins e a inclusão no PERT das contribuições decorrentes do recebimento de receitas de suporte e assistência técnica em informática.

Tal fato em nada modifica o procedimento de fiscalização, uma vez que a empresa se encontra sob ação fiscal e, conseqüentemente, com sua perda de espontaneidade. Em outras palavras, as irregularidades porventura constatadas serão lançadas com as multas previstas para os procedimentos fiscais em curso. A empresa apenas se vale da hipótese prevista no § 2º do art.1º da Lei nº 13.496/2017, que admite a inclusão, nesse parcelamento especial, de débitos de natureza tributária provenientes de lançamento de ofício efetuados após sua publicação, desde que requeridos até 14 de novembro de 2017” (página 4 do Termo de Verificação Fiscal, fl. 90)- Ocorre, no entanto, que os argumentos da Autoridade Fiscal para desconsideração dos valores incluídos no PERT e constituição de créditos tributários não poderão prevalecer, devendo ser julgados improcedentes por essa turma de julgamento, haja vista que:

a. a “espontaneidade” é um instituto típico e exigível apenas para a ocorrência de denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional, não sendo aplicável ao PERT; e b. o artigo 1º, § 2º, da Lei nº 13.496/2017 permite a inclusão no PERT de débitos vencidos até 30 de abril de 2017, constituídos ou não, caso dos débitos da Impugnante.

- Conforme se nota pela análise da Lei nº 13.496/2017, e pela legislação tributária em geral, a chamada “espontaneidade”, tal como alegada pela Autoridade Fiscal, não é um requisito explícito nem implícito para adesão ao PERT, estando prevista apenas para a caracterização da denúncia espontânea, que elide a aplicação de penalidades ao infrator confesso que adimple os tributos espontaneamente acrescidos de juros, conforme previsão do artigo 138 do Código Tributário Nacional:

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e

dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.” - Entretanto, o PERT não é uma modalidade de denúncia espontânea, mas figura jurídica diversa, denominada “parcelamento”, prevista no artigo 155-A do Código Tributário Nacional, o que estabelece que “o parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica”.

- E, no caso, a lei específica desse parcelamento – Lei nº 13.496/2017 – não traz qualquer disposição sobre a necessidade de “espontaneidade” do contribuinte na identificação de obrigações tributárias passíveis de inclusão no programa.

- Portanto, não sendo a “espontaneidade” requisito para adesão ao PERT, tem-se que não assiste razão à alegação da Autoridade Fiscal no sentido de que a Impugnante não poderia ter incluído seus débitos no programa.

- Se já não bastasse a desnecessidade de espontaneidade, o segundo óbice levantado pela Autoridade Fiscal para desconsiderar a adesão da Impugnante ao PERT – o fato de os créditos não terem sido objeto de lançamento de ofício – também não impede a inclusão dos débitos no PERT, sendo a interpretação dada pela Autoridade Fiscal ao artigo 1º, § 2º, da Lei nº 13.496/2017, com a devida vênia, equivocada. Tal dispositivo tem a seguinte redação:

“Art. 1º Fica instituído o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos desta Lei.

§ 2º O Pert abrange os débitos de natureza tributária e não tributária, vencidos até 30 de abril de 2017, inclusive aqueles objeto de parcelamentos anteriores rescindidos ou ativos, em discussão administrativa ou judicial, ou provenientes de lançamento de ofício efetuados após a publicação desta Lei, desde que o requerimento seja efetuado no prazo estabelecido no § 3º deste artigo.” (grifos da Impugnante)- Vê-se que o § 2º do artigo 1º da Lei nº 13.496/2017 permite a inclusão no PERT de duas classes de débitos: (a) os débitos vencidos até 30 de abril de 2017 (“[o] Pert abrange os débitos de natureza tributária e não tributária, vencidos até 30 de abril de 2017”); e (b) os débitos provenientes de lançamento de ofício após a publicação da Lei nº 13.496/2017, desde que requeridos até o prazo final para adesão ao programa (“provenientes de lançamento de ofício efetuados após a publicação desta Lei, desde que o requerimento seja efetuado no prazo estabelecido no § 3º deste artigo”).

- Nota-se, portanto, que as exigências não são concomitantes, mas alternativas. Contudo, a Autoridade Fiscal fiou-se apenas nos débitos objeto de lançamento de ofício realizados após a publicação da Lei nº 13.496/2017 e cuja inclusão no PERT tenha sido requerida até o prazo final para adesão ao PERT, como passíveis de inclusão no programa em questão em função do prazo de sua constituição, o que não procede.

- Aliás, tanto é correta a inclusão dos débitos no PERT pela Impugnante que a Instrução Normativa nº 1.711/2017, editada pela RFB para regulamentação do PERT, permite, expressamente, em seu artigo 2º, I, a inclusão de débitos vencidos até 30 de abril de 2017, estejam eles constituídos ou não:

“Art. 2º Podem ser liquidados na forma do Pert os seguintes débitos, a serem indicados pelo sujeito passivo:

I - vencidos até 30 de abril de 2017, constituídos ou não, provenientes de parcelamentos anteriores rescindidos ou ativos ou em discussão administrativa ou judicial, devidos por pessoa física ou pessoa jurídica de direito público ou privado, inclusive a que se encontrar em recuperação judicial;

II - provenientes de lançamentos de ofício efetuados após 31 de maio de 2017, desde que o requerimento de adesão se dê no prazo de que trata o art. 4º e o tributo lançado tenha vencimento legal até 30 de abril de 2017; e  
III - relativos à Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), aos quais não se aplica a vedação contida no art. 15 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996.” - Dessa forma, com base no § 2º do artigo 1º da Lei nº 13.496/2017, regulamentado pelo artigo 2º, I, da Instrução Normativa nº 1.711/2011, a Impugnante tem inelidível autorização legal para inclusão no PERT dos débitos decorrentes do equívoco na submissão de parte de suas receitas ao regime não-cumulativo da Contribuição ao PIS e da Cofins.

- Neste contexto, tendo em vista a legitimidade da inclusão no PERT dos débitos de PIS e COFINS da Impugnante, haja vista que vencidos até abril de 2017, tem-se que os autos de infração de infração ora combatidos não merecem guarida, devendo ser julgados improcedentes por essa colenda Turma de Julgamento, cancelando-se os lançamentos indevidamente realizados.

- A Autoridade Fiscal também considerou que as receitas decorrentes da assinatura de e-mails deveriam ter sido submetidas à sistemática cumulativa da Contribuição ao PIS e da Cofins, com base na regra prevista no artigo 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003:

- Ocorre que os serviços de assinatura de e-mail não devem ser enquadrados no rol de atividades prevista no artigo 10, XXV, da Lei nº

10.833/2003, pois eles têm a natureza de Serviços de Valor Adicionado – SVA, figura presente no artigo 61 da Lei nº 9.472/1997, que regulamenta os serviços de telecomunicações:

“Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.” - Da análise do aludido dispositivo legal, verifica-se que os serviços de valor adicionado são aqueles que, por si só, não possibilitam a emissão, transmissão ou recepção de dados, mas acrescenta a um serviço de telecomunicação novas atividades, no que tange ao armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação das informações transmitidas pela telecomunicação propriamente dita.

- O que se vê, pois, é que, além de obviamente o serviço de valor adicionado não se confundir com o serviço de telecomunicação, a própria Legislação regulatória expressamente distinguiu os dois conceitos – quando refere o “serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde”.

- No caso concreto, a assinatura de e-mails acrescenta a um serviço de telecomunicação novas utilidades, o que, nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.472/1997, configura-o como SVA.

- Tanto é assim que nos autos da ação ordinária nº 2.037/053.04.034321-1, já transitada em julgado, movida pela Impugnante contra o estado de São Paulo (Doc. 02), foi-lhe reconhecido o direito de não se submeter ao ICMS com relação às receitas decorrentes do “conteúdo exclusivo UOL”, que envolve o pacote de assinatura de e-mails. O acórdão proferido pelo TJSP, cuja ementa segue abaixo transcrita, sintetiza seu entendimento:

“ICMS – Não incidência sobre serviço de acesso à Internet e ao ‘conteúdo exclusivo UOL’ – Precedentes – Inteligência da Súmula nº 334 do STJ – Sentença de Procedência – Reexame necessário e recurso voluntário da Fazenda desprovidos – Recurso da autora provido para afastamento de litispendência reconhecida na sentença”.

- Portanto, sendo o serviço de assinatura de e-mail um SVA, ele não pode ser considerado, nos termos do artigo 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003, um

serviço cuja receita é decorrente “das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas”, haja vista que, conforme reconhecido na ação judicial, trata-se de um típico caso de SVA, que não se confunde com serviços de desenvolvimento de software e conexos.

- Com efeito, ou um serviço é considerado SVA – regendo-se pela Lei de Telecomunicações –, ou ele tem a natureza de um serviço de desenvolvimento de software e conexos, cuja tributação será afetada pelo artigo 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003. Pelo fato de os serviços de assinatura de e-mail não terem a natureza de serviços de desenvolvimento de softwares e demais serviços relacionados listados no artigo 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003, mas, na verdade, qualificar-se como SVA, as receitas decorrentes de sua exploração estão sujeitas ao regime cumulativo das contribuições (sic).

- Por essa razão, tendo em vista que os serviços de assinatura email constituem típica hipótese de serviço de valor adicionado, sobre a receita deles decorrente não se aplica a cumulatividade da Contribuição ao PIS e da Cofins prevista no artigo 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003, sendo indevida a reclassificação da natureza das receitas efetuada pela Autoridade Fiscal.

- Além da indevida cobrança em duplicidade de créditos da Impugnante – ante a sua inclusão no PERT –, as receitas decorrentes da revenda de software importado, reclassificadas pela Autoridade Fiscal para o regime cumulativo, não estão submetidas a esse regime.

- Com efeito, depreende-se da análise do Termo de Verificação Fiscal que a Autoridade Fiscal embasou sua alegação no artigo 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003:

“Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(..)XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas.” - Ocorre que nem toda receita decorrente dessas atividades está submetida a esse regime, pois o § 2º do mesmo artigo 10 exclui do regime cumulativo as receitas derivadas da comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de softwares importados:

“§ 2º O disposto no inciso XXV do caput deste artigo não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado.” - Isto é, mesmo que um contribuinte aufera receitas em decorrência das atividades previstas no inciso XXV do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003, caso o software tenha sido importado, o § 2º do artigo 10 determina que as receitas estarão sujeitas ao regime não cumulativo.

- Pois bem, este é o caso da Impugnante, pois as receitas registradas nas contas 41111014, 41111019 e 41111031 decorrem da exploração dos mundialmente famosos Softwares McAfee, importados e revendidos pela Impugnante no Brasil:

- Com efeito, a Impugnante mantém uma longa e sólida relação comercial com a McAfee Inc. (“McAfee”), empresa residente nos Estados Unidos, conforme comprovam os anexos contratos e seus aditivos (Doc. 03). Sendo assim e como não poderia deixar de ser, periodicamente, a Impugnante remete valores pela aquisição dos softwares, cuja cobrança é formalizada por meio de invoices (Doc. 04):

(...)

- Somente no ano-calendário de 2013, a Impugnante incorreu em despesas equivalentes a R\$ 14.938.183,12 para aquisição de softwares da McAfee, conforme comprova o anexo razão da conta 31718001 – Pacote Adicional Software (Arq\_ao\_pag0002).

- Os softwares McAfee são explorados pela Impugnante mediante venda, a seus clientes, de antivírus e firewalls. Portanto, ela adquire um produto de um não residente – importando-o – para, em momento posterior, revendê-lo, no mercado nacional, a seus clientes.

- Portanto, tendo em vista que se trata da revenda de um software importado, aplica-se o § 2º do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003, que permite sua submissão ao regime não cumulativo da Contribuição ao PIS e da Cofins, de forma que foi incorreta reclassificação dessas receitas pelo Fisco.

- Dessa forma, estando devidamente demonstrada a correção do procedimento da Impugnante, tem que a reclassificação realizada pela Autoridade Fiscal não merece guarida, devendo ser refutada por essa DRJ, o que levará à improcedência dos autos de infração indevidamente constituídos.

IV – DA POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS - A Autoridade Fiscal glosou créditos apurados pela Impugnante em diversas rubricas com base no argumento de que seriam créditos extemporâneos não passíveis de utilização, pois eles não teriam sido informados na DICON ou na EFD – Contribuições.

- Ocorre que, conforme previsão legal, em casos em que, por qualquer motivo, o Contribuinte não possa aproveitar seus créditos a partir do momento em que se encontrem disponíveis, este poderá fazê-lo em meses posteriores, por expressa previsão legal, sem a necessidade de retificação de suas obrigações acessórias.

- Ou seja, existe para os contribuintes a possibilidade de apropriação dos créditos a destempo, conforme consta na própria legislação, mais especificamente no artigo 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/035, desde que os Contribuintes sejam capazes de comprovar a legitimidade dos referidos créditos.

- No caso concreto, a Impugnante apenas informou os créditos extemporâneos no período em que se apropriou deles, para reduzir a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins, sem efetuar a retificação das obrigações acessórias. No entanto, os créditos da Impugnante, oriundos de dispêndios legítimos e que efetivamente ocorreram, devem ser reconhecidos, mesmo que extemporaneamente, uma vez que o mero equívoco no preenchimento de suas obrigações acessórias da Recorrente não possui o condão de obstar o aproveitamento dos créditos.

- Frise-se, desde já, que a legitimidade do valor dos créditos extemporâneos não foi contestada pela Autoridade Fiscal em nenhum momento, dado que a Impugnante apresentou as planilhas comprobatórias desses valores. Isto é, o cerne da questão aqui é a necessidade, ou não, de retificação das obrigações acessórias para aproveitamento dos créditos extemporâneos.

- Contudo, no presente caso, como se trata de simples erro de fato no preenchimento das obrigações acessórias, poderia a Autoridade Fiscal retificá-lo de ofício, sem qualquer prejuízo ao direito creditório da Impugnante, sendo medida exageradamente restritiva a glosa efetuada por essa razão, conforme será melhor explicado adiante.

- Com efeito, a retificação de ofício pela Administração Tributária de evidente erro de fato, o qual não causou qualquer prejuízo ao Fisco, atende aos ditames do princípio da verdade material, sendo exatamente o disposto no artigo 147, § 2º, do CTN. Não é outro o entendimento do CARF, a saber:

**“COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO. INEXISTÊNCIA DE DÉBITO. INFORMAÇÃO ERRADA EM GUIA DE DARF.**

Constatado erro na guia de Darf, informação acerca de pagamento realizado pela filial e não matriz, bem como da suficiência do pagamento realizado, não há que se falar em manutenção da exigência. Recurso de ofício negado.”

- A leitura deste aresto não deixa dúvida de que erros em informação contida na declaração da Impugnante não têm o condão de motivar qualquer exigência fiscal e, por decorrência lógica, não podem ocasionar a

desconsideração de um direito creditório, tal como pretende a Autoridade Fiscal.

- De acordo com o princípio da razoabilidade, que guarda correlação íntima com o princípio da proporcionalidade, o Estado não pode impor obrigações, vedações ou sanções aos administrados em medida superior ao necessário para atender ao interesse público, como prevê, expressamente, o artigo 2º, inciso VI, da Lei nº 9.784/997. Dessa forma, percebe-se que a pretensão da Autoridade Fiscal em desqualificar créditos legítimos pelo fato de terem sido declarados a destempo não encontra embasamento legal. Deveras, não há na legislação tributária dispositivo que vede o reconhecimento de créditos efetivamente existentes de forma extemporânea.

- Pelo contrário! Os já mencionados artigos 3º, §4º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 preveem expressamente a possibilidade de utilização de créditos extemporâneos.

- Ainda, ao analisar a legislação, verifica-se no Guia Prático EFD – PIS/COFINS, emitido pela Secretaria da RFB, em sua versão 1.12, atualizada até janeiro de 2013, que define como crédito extemporâneo “aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado”, justamente o caso em tela.

- No que tange ao momento do reconhecimento, tal instrução da RFB dispõe que “o crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.052/10 (“IN RFB 1.052/10”), a PJ deverá detalhar suas operações através deste registro.”

- Analisando-se este texto, nota-se que o crédito extemporâneo deve ser reconhecido com a retificação da escrituração do período ao qual compete, sendo permitido fazê-lo no período atual quando não for possível fazer a reabertura e alteração da escrituração por decurso do prazo prescrito na IN RFB nº 1.052/10, qual seja, o último dia útil do mês de junho do ano-calendário seguinte a que se refere a escrituração substituída.

- Para que não restem dúvidas do acima apresentado, veja-se que até mesmo a CSRF reconhece a possibilidade de utilização de créditos extemporâneos:

“CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou

da apresentação de PER único para cada trimestre. As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de “Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração. Também a EFDPIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (COFINS). Precedente do CARF.” (Acórdão n CSRJ nº 9303-004.562, de 08.12.2016)

- Assim, fica patente a possibilidade de reconhecimento de créditos extemporâneos pela Impugnante, dispondo a RFB até mesmo de procedimento específico para fazê-lo diante da nova escrituração digital. A única limitação ao reconhecimento dos créditos extemporâneos diz respeito ao decurso do prazo decadencial, que, no caso em análise, não ocorreu e nem sequer foi aventado pela Autoridade Fiscal.

- Dessa forma, considerando que o simples equívoco no preenchimento das obrigações acessórias não obsta o aproveitamento extemporâneo do direito creditório e que a legitimidade desses créditos não foi contestada, devem ser reconhecidos os créditos aproveitados pela Impugnante de forma extemporânea.

- Além de, em tese, ser admissível a tomada de crédito extemporâneos sem a retificação das obrigações acessórias de um contribuinte, a existência dos créditos deve ser comprovada, o que foi realizado pela Autoridade Fiscal em um primeiro momento.

Mesmo assim, adicionalmente, a Impugnante anexa os razões da conta 31232006 (Energia Elétrica) relativos aos anos de 2009, 2010 e 2011 (Arq\_ nao\_pag0003), que demonstram o reconhecimento, à época, dos créditos.

- Portanto, tendo em vista que (a) em tese, a utilização de créditos extemporâneos é permitida, e (b) a Impugnante demonstrou a não utilização dos créditos de energia elétrica reconhecidos em 2009, 2010 e 2011, as glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal devem ser canceladas.

V – DOS CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS - Demonstrada a incorreção da proporção obtida pela Autoridade Fiscal em virtude do suposto argumento de que a Impugnante teria receitas submetidas ao regime cumulativo da Contribuição ao PIS e da Cofins, cumpre, a partir deste item, demonstrar o direito da Impugnante à manutenção dos créditos dessas contribuições que ela havia calculado.

- Conforme se verifica pela análise do Termo de Verificação Fiscal, determinados créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins apurados pela Impugnante foram glosados pela Autoridade Fiscal com base em três

argumentos: (i) não haveria base legal para o creditamento; (ii) em função de parte da receita da Impugnante estar submetida ao regime cumulativo da Contribuição ao PIS e da Cofins, os créditos proporcionais às receitas submetidas a esse regime deveriam ser glosados, tendo em vista a regra de proporcionalização de créditos prevista no artigo 3º, § 8º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003; ou (iii) a Impugnante não poderia ter se aproveitado de créditos extemporâneos, isto é, créditos relativos a despesas e custos incorridos em períodos anteriores ao ano-calendário objeto da autuação.

- Tais créditos foram classificados pela Autoridade Fiscal em três gêneros: (i) despesas de energia elétrica e aluguéis; (ii) encargos de depreciação e amortização; e (iii) serviços prestados por pessoa jurídica utilizados como insumos. Abaixo, o rol de créditos glosados pela Autoridade Fiscal:

(...)

- Assim, com base nos argumentos de inexistência de base legal para aproveitamento dos créditos, necessidade de proporcionalização dos créditos para refletir a existência de receitas sujeitas ao regime cumulativo e impossibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos, os créditos registrados nas contas contábeis acima foram glosados.

- Tais glosas são absolutamente improcedentes, conforme será demonstrado nos itens seguintes. Antes, porém, de modo a suportar a correta tomada de créditos, a Impugnante descreverá brevemente sua atividade empresarial e tecerá breves comentários sobre o conceito de insumo, que certamente levará à conclusão de que os procedimentos fiscais adotados são improcedentes, devendo ser cancelados por essa DRJ.

#### V.1 – Da Atividade da Impugnante

- A Impugnante é sociedade empresária que tem por objeto social a condução de diversas atividades no campo das tecnologias da informação, como por exemplo a hospedagem de sites, o gerenciamento de bancos de dados, o desenvolvimento de novas tecnologias, a veiculação de publicidade eletrônica etc.

- Trata-se de empresa líder de mercado no seu segmento, com quase 7 bilhões de visualizações do Portal UOL por mês, mais de 1 milhão de clientes de varejo com cobrança mensal e mais de 2 milhões de produtos e assinaturas ativas. Apenas no segmento de correio eletrônico, a Impugnante gerencia mais de 7 milhões de caixas de email ativas.

- A Impugnante ostenta um amplo portfólio de serviços tais como provedor de acesso à internet, email, cloud computing, hospedagem de páginas, registro de domínios, assistência técnica, antivírus e acesso a conteúdos de mídia exclusivos. Essa oferta é sustentada graças à avançada estrutura de tecnologia operada pela Impugnante, aliada a parcerias comerciais

estratégicas firmadas com pessoas jurídicas que são referência no mercado de internet.

- O serviço de backup prestado por terceiros subcontratados pela Impugnante – que toma todos os riscos do contratado e garante a prestação ao contratante –, por exemplo, é provido mediante o emprego de servidores fisicamente protegidos, para armazenar e sincronizar documentos de assinantes com segurança e confiabilidade. Esse tipo de facilidade permite que os usuários, pessoas físicas e jurídicas, possam minimizar os riscos de perdas de informações causadas por danos físicos a equipamentos, bem como reduzir seus dispêndios com armazenamento e manejo de dados.

- No contexto da recente inclusão digital no Brasil, em que 120 milhões de pessoas, ou 59% da população, hoje têm acesso a um computador, facilidades como o suporte técnico 24 horas são úteis e bem-vindas a um grande número de usuários. A Impugnante oferece solução de dúvidas ou problemas relacionados ao computador ou ao celular em até 15 minutos. Para isso, emprega primariamente mão de obra terceirizada, contratada de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, remuneradas mensalmente para esse fim em função do número de usuários UOL que se valem desse suporte.

- Outro exemplo de parceria comercial é o serviço de acesso à internet banda larga sem fio em mais de 39 mil pontos de acesso em todo o mundo. Também em razão da incipiente inserção do público brasileiro na internet móvel, e nas dificuldades associadas ao uso de internet 3G/4G, os usuários de celulares amiúde buscam pontos de acesso Wi-Fi para acessar a internet fora de casa. Para suprir essas necessidades, a Impugnante contrata permissão de acesso a estações (“hotspots”) de terceiros, dos quais os assinantes podem usufruir com suas credenciais de acesso UOL. As operadoras dessas estações de Wi-Fi são remuneradas mensalmente com base no número de assinantes da Impugnante presentes em cada ponto de acesso.

- Levando em conta o contingente de clientes que tem na internet sua fonte primária de instrução, a Impugnante oferece, ainda, mais de mil cursos livres, técnicos e de idiomas para todos os níveis. O hub educacional disponibilizado aos assinantes, de interface UOL, fornece conteúdo criado por entidades de renome, remunerados pelos conteúdos disponibilizados por tais entidades.

- Existem, ainda, extensões próprias da Impugnante, como a página Emprego Certo, que concentra informações de postos de trabalho disponibilizadas por terceiros, assim como currículos e dados cadastrais de candidatos.

- A própria Impugnante oferece sua plataforma tecnológica, auxiliando, mediante remuneração paga por pessoas jurídicas empregadoras, a preencher vagas desocupadas e a recolocar profissionais no mercado de trabalho.
- Ou seja, sob a interface UOL, a Impugnante centraliza uma vasta rede de negócios digitais e físicos, alguns dos quais prestados pela própria Impugnante, e outros, por outras pessoas jurídicas, contratadas pela UOL para esse fim. A esses prestadores de serviços a Impugnante realiza pagamentos que constituem despesas inerentes ao seu objeto social, eis que estritamente essenciais e inerentes à consecução de suas atividades.
- Além disso, é importante recordar que o principal diferencial da Impugnante é a agilidade no desenvolvimento de produtos e serviços que se adaptem às necessidades dos consumidores no atual contexto de transformações em alta velocidade no mundo digital. Assim, outro grande investimento da Impugnante é em pesquisa de ponta, área que constitui o futuro da indústria em todo o mundo e que se afigura como fronteira econômica do Brasil no século 21.
- Para se ter a ideia da complexidade de suas atividades, a Impugnante anexa a planilha denominada Cubo de Receitas (Arq\_ao\_pag0005), que demonstra a multiplicidade de serviços prestados por ela, bem como a indicação em qual conta contábil são reconhecidas as respectivas receitas.
- Portanto, de plano, tem-se que as atividades desenvolvidas pela Impugnante são diversas, complexas e abrangentes. Por essa razão, a definição do conceito de “insumo” no contexto da tomada de créditos de PIS e COFINS não prescinde dessa detalhada análise e da contextualização da realidade multifacetada representada pelos negócios da Impugnante.
- Vê-se que o ramo de atuação da Impugnante é amplíssimo, envolvendo desde assinatura de e-mails até atividades publicitárias, com divulgação de conteúdo, bem como serviços educacionais, caracterizados pelos cursos online disponibilizados. Por esse motivo, como se verá a frente, a Impugnante faz jus ao desconto de créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins sobre uma base vasta de insumos, que vão desde despesas relacionadas ao desenvolvimento de software até despesas com publicidade e propaganda.

## **V.2 – Do Conceito de Insumos**

- A não-cumulatividade para as contribuições sociais, em âmbito constitucional, foi instituída pela Emenda Constitucional nº 42/2003, a qual introduziu o § 12 no artigo 195 da Lei Maior, prescrevendo que “a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas”.

- Embora as Leis nº 10.833/03 e nº 10.637/02, que regulamentaram o regime não-cumulativo dessas contribuições em âmbito infraconstitucional, façam menção à expressão “não-cumulatividade”, esse instituto não foi implementado em sua plenitude, pois as aludidas leis preferiram listar taxativamente as operações que geram e as que não geram direito ao crédito.

- A leitura dos incisos e parágrafos do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, em conjunto com o artigo 195, inciso I, alínea b, e § 12, da Constituição Federal, dá conta de que a racionalidade que está por detrás da escolha legislativa dos custos e despesas que conferem direito de crédito para desconto de PIS/Cofins é a relação de inerência de tais dispêndios com a formação da receita, hipótese de incidência da referida contribuição, como ensina Marco Aurélio Greco:

“(…) tratando-se de ‘receita’ que é uma decorrência de uma prestação de serviços ou da fabricação ou produção de um bem ou produto, relevante é identificar a gênese formativa do serviço ou do produto e, portanto, identificar os dispêndios que apresentem determinado grau de inerência em relação a tal processo formativo.

(…)

Por isso, o critério a ser utilizado para o fim de identificar quais verbas serão considerados na não-cumulatividade de PIS/Cofins apoia-se na inerência do dispêndio em relação ao fator de produção ao qual se relaciona.

(…)

(…) se o dispêndio for necessário ao funcionamento do fator de produção, à sua continuidade ou à sua melhoria ocorre a hipótese de incidência da regra da dedutibilidade.”.

Assim, a acepção do vocábulo “insumo” na sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins está vinculada ao processo produtivo, de forma que todo gasto pertinente, inerente e relevante ao processo de prestação de serviços ou de produção de um bem ou produto será insumo.

- Pertinente é aquele gasto (ou objeto) que pertence à cadeia de atos do processo produtivo. Inerente é o gasto (ou objeto) utilizado no processo produtivo em si. Relevante é o gasto (ou objeto) útil ou necessário ao processo produtivo.

- Na sistemática do PIS e da Cofins, o insumo pode nunca ter entrado em contato com o produto final e ser considerado insumo. Ou seja, a essencialidade do objeto ou do dispêndio torna-o insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins.

- Nesse sentido é, inclusive, o entendimento que vêm sendo aplicado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) na atualidade. Confira-se:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/05/2005 a 31/05/2005 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS. PIS/COFINS. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. Para fins de se definir “insumo” para efeito de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve-se observar se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção e se a produção ou prestação de serviço demonstram-se dependentes efetivamente da aquisição dos referidos bens e serviços. Deve-se observar, também, se os mesmos são aplicados diretamente ou indiretamente no processo de produção e nos demais bens e serviços gerais utilizados indiretamente na produção ou fabricação, ainda que não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, mas que guardem estreita relação com a atividade produtiva.” (Acórdão CSRF nº 9303-004.791, de 22.03.2017, grifou-se).

“Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo. (...)Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI. (Acórdão CSRF nº 9303-004.175, de 05.07.2016 – grifos da Impugnante).

“Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;

- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais. (...)Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa. (Acórdão CSRF nº 9303-004.318, de 15.09.2016 e Acórdão CSRF nº 9303-004.673, de 16.02.2017 – grifos da Impugnante).

“CONTRIBUIÇÕES. CONCEITO DE INSUMO.

O termo insumo utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais. (...)” (Acórdão CSRF nº 9303-004.789, de 22.03.2017).

- Portanto, resta cristalino que se caracteriza como insumo todo e qualquer dispêndio essencial para a consecução da atividade empresarial, sendo, pois, relacionado à formação da receita.

- Por fim, cumpre ressaltar que o conceito de insumo previsto na IN SRF nº 404/04 não é o mesmo previsto na lei, mas muito mais restrito, o que implica a ilegalidade de tal IN. Nesse sentido, destaca-se o entendimento proferido pelo C. STJ, no REsp nº 1.246.317/MG, de relatoria do Exmo. Ministro Mauro Campbell Marques, publicado no DOU em 29.06.2015, em que se reconheceu a ilegalidade do conceito de insumo trazido pela IN SRF nº 404/04, exatamente por ultrapassar sua função de interpretação e exequibilidade da legislação do PIS e da Cofins, ao pretender restringir o conceito de insumo estabelecido pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Confira-se:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004. (...)3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/03, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas

Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.833/03, e art. 3º, II, da Lei n. 10.637/02, 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 obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido." (grifos do original e da Impugnante).

- Assim, demonstrada a natureza do insumo e, também, a forma como um bem ou serviço deve se relacionar com a atividade de um contribuinte para que eles possam ser qualificados como insumos e gerar créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins, a Impugnante passará a demonstrar especificamente a improcedência das glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal, divididas em: (i) glosa dos créditos com energia elétrica e aluguel; (ii) glosa dos créditos calculados sobre encargos de amortização e depreciação; e (iii) glosa dos créditos computados sobre serviços prestados por outras pessoas jurídicas.

V.3 – Dos Créditos Decorrentes de Despesas com Energia Elétrica e Aluguéis

- As seguintes despesas foram glosadas pela Autoridade Fiscal:

- Os créditos foram glosados sob dois fundamentos: (a) necessidade de rateio dos créditos em função da existência de receitas supostamente cumulativas (refutadas no item III desta Impugnação); e (b) a utilização de créditos extemporâneos, reconhecidos em 2009, 2010 e 2011, mas utilizados somente em 2013 (refutadas no item IV desta Impugnação).

- Além disso, a Autoridade Fiscal glosou integralmente os créditos indicados na conta 31271004 (Aluguel de Móveis) por entender que não haveria base legal para a sua apropriação.

V.3.1 – Inaplicabilidade do Rateio no Caso Concreto - Conforme demonstrado no item III desta Impugnação, a reclassificação das receitas (de submetidas ao regime não cumulativo para submetidas ao regime cumulativo) efetuada pela Autoridade Fiscal padece de vícios, na medida em que: (i) parte dos débitos foram incluídos no PERT; (ii) os serviços de assinatura de e-mail são SVA e, portanto, não estão abrangidos pela cumulatividade obrigatória prevista no artigo 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003; e (iii) parte das receitas da Impugnante decorre da exploração de softwares Macfee, importados, cujas receitas de exploração estão submetidas ao regime não cumulativo por força do § 2º do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003.

- Esses três elementos têm como resultado a incorreção da proporção utilizada pela Autoridade Fiscal para realização das glosas, pois a existência de mais receitas sujeitas ao regime não cumulativo do que as indicadas pela Autoridade Fiscal resulta em um equívoco apto a ensejar o cancelamento da totalidade das glosas efetuadas.

- Dessa forma, ante o erro incorrido pela Autoridade Fiscal na reclassificação das receitas da Impugnante sujeitas à sistemática cumulativa do PIS e da COFINS, tem-se que a glosa efetuada pela Autoridade Fiscal sob o argumento de necessidade de aplicação de critério de rateio dos créditos não poderá prosperar, devendo ser rechaçada por essa colenda Turma de Julgamento, o que levará à improcedência dos autos de infração e à nulidade dos lançamentos indevidamente constituídos.

V.3.2 – Possibilidade de Tomada de Créditos sobre Energia Elétrica

- No caso da Energia Elétrica, os motivos das glosas já foram devidamente impugnados em tópicos precedentes da presente peça de defesa, nos itens III, IV e V.3.1.

- No item III, demonstrou-se a incorreção na reclassificação de receitas imposta pela Autoridade Fiscal, tendo em vista que (i) parte dos débitos foram incluídos no PERT; (ii) os serviços de assinatura de e-mail são SVA e, portanto, não estão abrangidos pela cumulatividade obrigatória prevista no artigo 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003; e (iii) parte das receitas da Impugnante decorre da exploração de Softwares Macfee, importados, cujas receitas de exploração estão submetidas ao regime cumulativo por força do § 2º do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003.

- Neste contexto e conforme descrito no tópico V.3.1 acima, o erro incorrido pela Autoridade Fiscal macula todo o procedimento por ele

realizado, não havendo que se falar em glosa dos créditos de energia elétrica sob a alegação de necessidade de aplicar critério de rateio.

- De outro lado, como bem demonstrado no item IV da presente defesa, também não assiste razão à Autoridade Fiscal ao glosar os créditos extemporâneos de energia elétrica, haja vista que (i) a tomada de créditos extemporâneos é perfeitamente possível segundo a legislação aplicável; (ii) não houve aproveitamento desses créditos nas competências de apuração respectivas; (iii) a sua não informação em rubrica própria na EFD é mero erro de procedimento.

- Dessa forma, estando devidamente demonstrada a ilegitimidade das glosas dos créditos de energia elétrica da Impugnante, tem-se que os autos de infração lavrados deverão ser julgados improcedentes por essa DRJ, cancelando-se os lançamentos indevidamente constituídos.

V.3.3 – Possibilidade de Tomada de Créditos sobre Aluguel de Móveis - A Autoridade Fiscal glosou os créditos sobre aluguel de móveis (conta 31271004) sob o argumento de que não haveria previsão legal para sua apuração (fl. 105).

- Os móveis locados, por valor expressivo, compõem o aparato funcional ordinário da Impugnante, mobiliando seus escritórios e viabilizando a atividade corriqueira.

- Com efeito, o fundamento para tomada de créditos reside nos artigos 3º, IV, das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/02, não assistindo razão à glosa realizada pela Autoridade Fiscal:

“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;” - Note que a sentença final do inciso IV acima transcrito faz menção às atividades da empresa, genericamente, não exigindo a sua utilização em um processo produtivo, mas meramente a sua utilização. Isso significa que equipamentos (móveis) utilizados tanto em atividades produtivas como administrativas conferem direito aos créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins.

- Por esse motivo, os créditos reconhecidos pela Impugnante devem ser aceitos, cancelando-se os autos de infração.

V.3.4 – Possibilidade de Tomada de Créditos sobre Aluguéis de Outros Equipamentos, Imóveis, Data Center, Software e Computadores e Periféricos - Conforme se verifica da análise do Termo de Verificação Fiscal, foram glosados parcialmente os créditos apurados sobre diversos tipos de aluguel – de “outros equipamentos”, imóveis, data center, software e computadores e periféricos –, sob a alegação de necessidade de se aplicar

critério de rateio em vista da reclassificação das receitas procedida pela Autoridade Fiscal.

- Entretanto, como tratado no tópico IV: (i) parte dos débitos foram incluídos no PERT; (ii) os serviços de assinatura de e-mail são SVA e, portanto, não estão abrangidos pela cumulatividade obrigatória prevista no artigo 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003; e (iii) parte das receitas da Impugnante decorre da exploração de Softwares Macfee, importados, cujas receitas de exploração estão submetidas ao regime cumulativo por força do § 2º do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003.

- Dessa forma, e conforme alegado no item V.3.1 acima, o equívoco cometido pela Autoridade Fiscal na reclassificação das receitas da Impugnante afeta todo o procedimento por ele realizado, não havendo que se falar em glosa dos créditos em razão da necessidade de aplicação de critério de rateio.

- Logo, estando devidamente demonstrada a legitimidade dos créditos descontados pela Impugnante, tem-se que os autos de infração ora combatidos não merecem guarida, devendo ser julgados improcedentes por essa colenda Turma de Julgamento.

V.4 – Dos Créditos Decorrentes de Encargos de Depreciação e Amortização - A Autoridade Fiscal glosou créditos decorrentes de encargos de depreciação e amortização de ativos registrados nas seguintes contas contábeis:

(...)

- Nos casos em que a Autoridade Fiscal entendeu que haveria possibilidade legal de creditamento, ela glosou os créditos de maneira proporcional, em função de supostas receitas cumulativas identificadas por ela no curso do procedimento de fiscalização.

- Os seguintes créditos, calculados com base nos encargos de depreciação e amortização dos ativos subjacentes, foram glosados com base no argumento de não existir permissão na Lei nº 10.833/2003 para o creditamento: (i) móveis, utensílios e veículos; (ii) direito de uso de software; (iii) marcas e patentes; (iv) domínio; (v) intangível em desenvolvimento; (vi) desenvolvimento de software; e (vii) aquisição de carteira de clientes.

V.4.1 – Encargos de Depreciação de Móveis, Utensílios e Veículos - Na mesma linha do quanto exposto no item IV.3.2 desta Impugnação, nesta rubrica de glosa se nota que a Autoridade Fiscal denegou o direito creditório da Impugnante sob a mera justificativa de que “considerando-se as atividades da empresa, verificamos que não há respaldo para utilização dos encargos de depreciação de móveis/utensílios e veículos”.

- Isto é, novamente, apoia-se a Autoridade Fiscal na falsa impressão de que a possibilidade de tomada de créditos nesse caso dependeria da aplicação daqueles móveis, utensílio e veículos na atividade produtiva da Impugnante – sem prejuízo de que no caso em tela são.

- De qualquer forma, mesmo que assim se queira entender, cumpre notar que não há nos autos quaisquer justificativas por parte da Autoridade Fiscal para glosar os créditos. O que se tem é a mera informação da ocorrência da glosa, sem quaisquer digressões sobre o porquê das glosas dos créditos sobre cada espécie de bem.

- Sem prejuízo, veja-se que esses bens são aplicados regularmente no contexto da prestação de serviços da Impugnante, permitindo a sua operação corriqueira, de forma que se caracterizam como bens imprescindíveis para a prestação de serviços da Impugnante.

- Dessa forma, também essa glosa não poderá subsistir.

V.4.2 – Encargos de Depreciação de Direito de Uso de Software, Software em Desenvolvimento, Marcas, Patentes e Domínio - Nessa rubrica, foram glosados créditos apurados sobre encargos de depreciação de direito de uso de software, software em desenvolvimento, marcas, patentes e domínio.

- A Impugnante havia informado em resposta no curso de procedimento de fiscalização que o fundamento legal para a tomada de créditos sobre os encargos de depreciação dos direitos de uso de software seria o artigo 3º, XI, da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.” - A informação fornecida pela Impugnante naquele momento foi equivocada, na medida em que referido fundamento legal passou a existir somente com a publicação da Lei nº 12.973/2014, em momento posterior ao período objeto de autuação. Na verdade, os créditos foram tomados com base no artigo 3º, VI c/c § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003:

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

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

(...)§ 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:

(...)III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;” - Com efeito, é sabido que muitos ativos anteriormente eram classificados no ativo imobilizado e, somente com a mudança do paradigma contábil-tributário brasileiro, cujo início deu-se com a publicação das Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009, passaram a ser mais claramente classificados, contabilmente, no ativo intangível.

- Contudo, do ponto de vista tributário, ainda eram tratados como ativos imobilizados (mormente para fins de desconto de créditos de PIS e COFINS), tendo em vista as regras do Regime Tributário de Transição. Assim, apesar de integrantes do ativo intangível, os bens eram depreciados como se do imobilizado fossem.

- Somente com a publicação da Lei nº 12.973/2014 ativos intangíveis e imobilizado foram regulamentados de forma coordenada, de modo a eliminar a dúplice natureza dos ativos.

- Não por outra razão, a própria SRFB emitiu Soluções de Consulta manifestando o entendimento de que itens anteriormente classificados no ativo imobilizado mas que, por força das Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009, passaram a ser classificados como ativo intangível, podem produzir créditos sobre os seus encargos de amortização (antes depreciação). Há, inclusive, Soluções de Consulta que versam especificamente sobre softwares:

“Processo de Consulta nº 7/10

Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 8a. Região Fiscal

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Ementa: CRÉDITO. DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO E INTANGÍVEL UTILIZADO NAS ATIVIDADES DAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS.

A pessoa jurídica sujeita à incidência não-cumulativa da Cofins, observados os demais critérios previstos no art. 3º da Lei Nº 10.833, de 2003, pode descontar, da contribuição devida a cada mês, os créditos calculados em relação aos encargos de depreciação referentes aos equipamentos de informática (bens corpóreos) incorporados ao ativo imobilizado e utilizados exclusivamente na prestação de serviços, bem como, em relação aos encargos de amortização referentes aos programas de computador, desenvolvidos especificamente para possibilitar o desempenho de suas

operações, anteriormente classificados no ativo imobilizado e que, por força das alterações na legislação contábil, passaram a ser classificados no ativo intangível.

Dispositivos Legais: Lei Nº 10.833, de 29/12/2003, art. 3º, VI, e § 1º, III e alterações posteriores; e Lei Nº 6.404, de 15/12/1976, arts. 178 e 179 (ambos com a redação dada pelas Leis Nº 11.638, de 28/12/2007 e nº 11.941, de 27/05/2009)” (Solução de Consulta nº 7/2010, SRRF da 8ª Região Fiscal, 15/03/2010)

- Este é, note-se, exatamente o caso da Impugnante: trata-se da tomada de crédito de depreciação sobre bens que, anteriormente à Lei nº 11.638/07, deveriam ser registrados no ativo imobilizado e, a partir daquela lei, passam a ser obrigatoriamente classificados como ativo intangível.

- Confira-se o texto do artigo 179 da Lei nº 6.404/1972 antes e depois da edição da Lei nº 11.638/2007:

Redação anterior da Lei nº 11.638/07:

“Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;”

Redação com as alterações da Lei nº 11.638/07:

“Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.” - Deveras, até a edição da Lei nº 11.638/2007, a correta classificação dos “direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial” deveria se dar, invariavelmente, no ativo imobilizado.

- Após a alteração legislativa, o conceito de ativo imobilizado tem sua abrangência reduzida, passando a figurarem no ativo intangível “os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da

companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido” que até então se compreendiam no imobilizado.

- Nesse contexto é que a Solução de Consulta nº 7/2010 acima transcrita providencia que os contribuintes não sejam prejudicados pela alteração do paradigma contábil, prevendo justamente que a classificação no ativo intangível feita pela Impugnante, em atenção à determinação da Lei nº 11.638/2007, seja regularmente apta à tomada de créditos de PIS/Cofins nos termos do artigo 3º, VI c/c § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003 (regra de tomada de créditos sobre depreciação anterior à edição da Lei nº 12.973/2014).

- Portanto, tendo em vista o reconhecimento da própria RFB acerca da possibilidade de tomada de créditos (nos termos do artigo 3º, VI c/c § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003 – dispositivo de crédito anterior à Lei nº 12.973/2014) sobre os softwares incorporados ao ativo intangível (por determinação da Lei nº 11.638/2007), em respeito aos fatores de transição contábil-fiscal alheios ao controle dos contribuintes, as glosas relativas à depreciação de Direito de Uso de Software, Software em Desenvolvimento, Marcas, Patentes e Domínio deverão ser canceladas por essa Turma de Julgamento.

- Além disso, compre mencionar que também não prospera o segundo motivo alegado Fiscalização para denegar esses créditos, no sentido de que “as amortizações decorrentes de bens incorporados ao ativo intangível devem ser adquiridas para a prestação dos serviços” (fls. 50, grifo no original). Isso porque tal entendimento não tem base na lei. Pelo contrário, a legislação – que a Impugnante se vê obrigada a transcrever novamente, com grifos específicos – expressamente autoriza o crédito no caso de a produção do ativo ser interna:

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

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

(...)§ 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:

(...)III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;” (grifou-se).

- Com efeito, quando permite a tomada de créditos sobre a propriedade daqueles títulos, a legislação não obriga que tais bens tenham sido

adquiridos, permitindo expressamente que tenham sido produzidos internamente.

- E nem poderia ser de outra forma, haja vista que por instrução dos princípios da livre concorrência e da isonomia, não seria possível ao legislador propor lei que conferisse os créditos na aquisição, mas não na produção própria.

- Portanto, também por esse motivo, é perfeitamente regular a tomada de créditos sobre a depreciação de Direito de Uso de Software, Software em Desenvolvimento, Marcas, Patentes e Domínio.

- Pois bem, embora a Impugnante acredite que os argumentos aduzidos acima já demonstrem, por si só, a legitimidade dos créditos descontados dos encargos de depreciação de direitos de uso de softwares, software em desenvolvimento, marcas, patentes e domínio, caso assim não se entenda, o que se admite apenas a título de argumentação, é certo que a Impugnante tem o direito de reconhecer como insumos todos os custos incorridos no desenvolvimento do software, cuja demonstração de sua possibilidade está contida no item IV.2 desta Impugnação.

- Com efeito, prevê a Instrução Normativa nº 247/2002:

“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

(...)II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado;” - Veja-se, pois, que, caso não se entenda por seguir a solução de consulta, fatalmente dever-se-á, então, observar a literalidade da legislação, de forma a permitir que aqueles títulos, componentes imediatos da atividade de prestação de serviços da Impugnante, estejam aptos à tomada de créditos na modalidade de insumos, haja vista que não estavam registrados no ativo imobilizado ao tempo do fato gerador imputado nos autos de infração.

- Ora, trata-se de custos e despesas intrinsecamente imbricados na prestação de serviços da Requerente, cumprindo o critério de essencialidade reconhecidos atualmente pelo judiciário e pelo CARF (especialmente por sua CSRF) e estando intrinsecamente relacionados à geração de receitas.

- Portanto, não há mais alternativas: (i) ou se reconhece o direito à tomada de créditos da depreciação, haja vista a ponderação do próprio Fisco acerca do período de adaptação da legislação contábil-fiscal; (ii) ou se concede que os títulos em referência devem ser tratados como insumo.

V.4.3– Encargos de Depreciação de Aquisição de Carteira de Clientes - A glosa dos créditos sobre encargos de depreciação de aquisição de carteira de clientes deve ser cancelada com base nos mesmos argumentos para cancelamento da glosa objeto do item anterior.

- Além disso, a aquisição de carteira de clientes é um nítido insumo da Impugnante, pois, sem clientes, sua atividade não pode ser realizada. A carteira de clientes em questão foi adquirida da Ciatech Soluções Digitais S.A., cujo histórico de aquisição pode ser encontrado no anexo Laudo de Avaliação Econômico-Financeira e dos Ativos Intangíveis Identificados e Relevantes da Ciatech Soluções Digitais S.A. (Doc. 05). Referido documento deixa clara qual seria a natureza das atividades da Ciatech, focada em e-Learning:

- Conforme exposto no item IV.1 desta Impugnação, uma das atividades relevantes da Impugnante consiste no fornecimento de cursos online. Disso decorre que a aquisição de uma carteira de clientes de cursos dessa espécie, bem como, conseqüentemente, do acesso às ferramentas e plataformas da Ciatech, contribui para a atividade empresarial da Impugnante, notoriamente incrementando o âmbito de prestação de seus serviços e sua melhoria.

- Ou seja, a carteira de clientes constitui um insumo da Impugnante, na medida em que é relevante e essencial à sua prestação de serviços, contribuindo para o incremento de suas receitas.

- Também por esse motivo, além da possibilidade de reconhecimento dos créditos sobre os encargos de depreciação, a glosa efetuada pela Autoridade Fiscal deve ser cancelada.

V.5 – Dos Créditos Decorrentes de Serviços Prestados por Pessoa Jurídica Utilizados como Insumos - A Autoridade Fiscal analisou o rol de insumos utilizados pela Impugnante e entendeu que parte deles não daria direito a crédito de PIS e COFINS, recompondo sua apuração conforme a Planilha 4 (fls. 72/73). Os argumentos utilizados pela Autoridade Fiscal para tanto foram três: (a) necessidade de recomposição da base de cálculo dos créditos em função da reclassificação de certas receitas para o regime cumulativo da Contribuição ao PIS e da Cofins; (b) impossibilidade de caracterização de despesas com manutenção como insumos; e (c) glosa das despesas administrativas, suporte ou assistência técnica, comerciais, propaganda ou de pesquisa e desenvolvimento de produtos, pois tais serviços não seriam aplicados diretamente ao processo produtivo da Impugnante.

- Para comprovação da relação da Impugnante com seus fornecedores e a natureza dos serviços prestados, a Impugnante apresenta os contratos firmados com parte significativa de seus prestadores de serviços (Doc. 06), bem como Notas Fiscais por eles emitidas (Doc. 07). Os Contratos e as Notas Fiscais serão tratados de maneira individualizada nos subitens seguintes.

V.5.1 – Manutenções - A Autoridade Fiscal glosou os créditos calculados sobre os serviços de manutenções prediais, elétricas e elevadores sob o argumento de que eles não seriam aplicados ou consumidos na produção de bens ou na prestação de serviços.

- Contudo, conforme demonstrado no item IV.2 desta Impugnação, não deve prevalecer o conceito restritivo de insumo adotado pela Autoridade Fiscal – consumo ou aplicação direta de um bem ou serviço –, mas o conceito construído pela melhor hermenêutica: bens ou serviços que contribuem para a atividade de uma companhia e para obtenção de sua receita.

- Não por outra razão, o CARF e a própria SRFB vêm admitindo a possibilidade de tomada de créditos sobre os serviços de manutenção. Por todas as Soluções de Consulta e julgados, a Requerente cita a Solução de Consulta COSIT nº 16/2013, a Solução de Consulta SRRF08/DISIT nº 15/2011 e o Acórdão da CSRF nº 9303-003.069:

“Os serviços de manutenção, bem assim as partes e peças de reposição, empregados em veículos utilizados na prestação de serviços de transporte, desde que as partes e peças não estejam obrigadas a integrar o ativo imobilizado da empresa, por resultar num aumento superior a um ano na vida útil dos veículos, são considerados insumos aplicados na prestação de serviços de transporte, para fins de creditamento da Cofins” (Solução de Consulta COSIT nº 16, de 06/11/2013).

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - Cofins Cofins NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMO.

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços ou na fabricação de bens destinados a venda. (...)SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Os valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, para manutenção das máquinas e equipamentos, empregados na produção de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins não-cumulativa, desde que respeitados todos os requisitos legais e normativos atinentes à espécie” (Solução de Consulta SRRF08/DISIT nº 96/2011, de 15/04/2011).

“EMPRESA DE CELULOSE. CRÉDITOS RECONHECIDOS.

Tratando-se de uma empresa produtora de celulose, foram reconhecidos créditos com relação aos seguintes insumos:

1- Serviços Silviculturais; 2- Serviços Florestais Produção; 3- Outros Serviços Florestais, exceto os seguintes serviços, por não se enquadrarem no conceito de insumo: 3.1- Manutenção de Vias Permanentes; 3.2- Terraplanagem e Manutenção de Estradas; 3.3- Serviço de Pesquisa/Desenvolvimento/Planejamento/Controle Florestal. 4- Despesas com fertilizantes, formicida, Herbicida, Calcário, Vermiculita e outros insumos, e os respectivos fretes, combustíveis e lubrificantes, utilizados na produção de madeira usada como matéria-prima na fabricação de pasta de celulose; 5- Serviços industriais, ou seja, as despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos industriais (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado; 6- Despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos agrícolas (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado. Recurso Especial do Procurador Negado” (Acórdão nº 9303-003.069, de 13/08/2014).

- O raciocínio contido nessas Soluções de Consulta e Acórdãos é irretocável: sem a manutenção dos equipamentos integrantes do processo produtivo e/ou prestação de serviços, eles não poderiam ser realizados ou seriam realizados em condições precárias. Disso decorre a pertinência, inerência e utilidade da manutenção de máquinas e equipamentos ao processo produtivo, ou melhor na prestação de serviços da Impugnante.

No caso concreto, os bens reparados para os quais os serviços foram contratados – prédios, instalações elétricas e elevadores – são utilizados no processo de prestação de serviços da Impugnante. Com efeito, dentro dos prédios da Impugnante estão localizados seus colaboradores e os equipamentos utilizados na prestação de seus serviços – computadores, geradores, hardwares diversos, dentre outros. Sua manutenção, portanto, é fundamental para a continuidade dos serviços, do que decorre sua natureza de insumo.

- As manutenções em instalações elétricas, por sua vez, são indispensáveis. Que companhia continuaria suas atividades empresariais sem utilização de energia elétrica? Nenhuma. Por essa razão, todo reparo da rede elétrica integra a categoria dos insumos. Mesmo que o reparo tenha por objeto a redução do desperdício de energia, há caracterização de insumo, pois o reparo seria útil ao processo de prestação de serviço.

- Por esses motivos, e com base no entendimento do CARF e da própria SRFB, os serviços de manutenção devem ser considerados insumos do processo de prestação de serviços da Impugnante.

V.5.2 – Pesquisa e Desenvolvimento e Assessoria Informática - A Autoridade Fiscal glosou os créditos calculados sobre as despesas com pesquisa e desenvolvimento sob o argumento de que seriam meras despesas administrativas não aplicadas no processo de prestação de serviços da Impugnante.

- As despesas em questão foram incorridas pela Impugnante para auxílio no desenvolvimento, inovação e até mesmo na criação de seus serviços ligados à engenharia, elaboração de software, “quality assurance”, integração de aplicações, concepção e interface. Não são despesas de mero valor acadêmico, que contribuem para o desenvolvimento de uma área da ciência sem contato com a realidade negocial e empresarial: cada centavo investido em pesquisa e desenvolvimento tecnológico gera novos produtos e serviços, os quais, por sua vez, constituem a atividade da Impugnante ou agregam-lhe novas utilidades.

- Nesse caso, apenas um conceito extremamente restritivo de insumo – como o adotado pela Autoridade Fiscal – poderia ter como resultado a negativa de sua natureza de insumo. Qualquer intérprete mais comprometido com a correta construção do conceito de insumo – atrelando-a à atividade de uma companhia e à atividade de geração de receitas –, concluiria pela natureza de insumo dos dispêndios com pesquisa e tecnologia. Não por outra razão, o CARF, em casos envolvendo companhias cuja prestação de serviços envolve um ambiente ou um fazer tecnológicos, vem reconhecendo a natureza de insumo das despesas com pesquisa e desenvolvimento:

“CONCEITO DE INSUMO. PROPORCIONALIDADE. RAZOABILIDADE. GLOSA: material de limpeza, gastos com material, veículos próprios, condução, viagem nacional, mão de obra temporária, manutenção de móveis e utensílios, equipamento de proteção individual, manutenção de imóveis, assessoria jurídica. APROVEITAMENTO: cursos e treinamentos, pesquisa e desenvolvimento.” (Acórdão nº 3302-002.959, julgado em 26/01/2016, grifos da Impugnante)

- Trecho do voto do Relator não deixa dúvidas sobre sua fundamentação e a necessidade de se considerar insumos os gastos com pesquisa e desenvolvimento:

“Há que se considerar que a pesquisa e o desenvolvimento está intimamente relacionado com o contexto de atividade da Recorrente, que é a produção e o desenvolvimento de software. Há o quesito essencialidade, enquadrando, portanto, tais despesas como insumo, já que uma empresa que trabalha com tecnologia e não investe em pesquisa e desenvolvimento ficará fadada ao fracasso. Assim, merece ser reformado o v. acórdão, considerando tais despesas como insumo no processo produtivo.” (página 32 do acórdão)

- Em outro julgado o CARF também decidiu pela natureza de insumo de despesas com pesquisa e desenvolvimento. Veja-se o voto do Relator:

“Pois bem. Pela análise do criterioso relatório formulado pelo Relator do caso, pude observar que os seguintes itens são capazes de gerar o direito ao crédito das Contribuições Sociais, devendo, portanto, serem canceladas as glosas pretendidas pela Fiscalização:

- a) material de laboratório, equipamento de proteção e segurança;
- b) água para irrigação, óleo diesel e partes e peças de manutenção aplicados na fase agrícola;
- c) Serviços de ensaios laboratoriais, pesquisa e desenvolvimento experimental, locação de equipamentos de topografia e análise de amostras” (Acórdão nº 3402-004.074, julgado em 26/04/2017, página 26)

- Seguem o mesmo raciocínio – e portanto também são insumos – as despesas incorridas para contratação de assessoria informática, utilizadas para auxiliar a Impugnante em sua rotina e no desenvolvimento de seus produtos. Os dispêndios contribuem inegavelmente para a atividade da Impugnante. Por essas razões, as glosas devem ser canceladas.

### **V.5.3 – Publicidade, Propaganda e Veiculação**

- A Autoridade Fiscal glosou os créditos calculados sobre as despesas com publicidade, propaganda e veiculação, pois tais serviços não seriam consumidos no processo de prestação de serviços da Impugnante. Assim, despesas registradas nas seguintes contas contábeis foram glosadas:

(...)

- A maioria das contas diz respeito à publicidade de produtos e serviços da própria Impugnante – os quais conferem direito a crédito, como se verá à frente. Porém, as despesas registradas nas contas 31731005 (Custo Publicidade – Afiliados – PJ) e 31521002 (Comissão S/Vendas Publicidade) referem-se a despesas incorridas pela Impugnante para veiculação de publicidade de seus produtos/serviços ou de seus parceiros.

- Os valores pagos aos afiliados referem-se a contratações firmadas entre a Impugnante e terceiros detentores de site (“Afiliados”) para divulgação dos serviços/produtos da Impugnante e de seus parceiros no site dos Afiliados. Os prints abaixo, extraídos do site que hospeda o programa de Afiliados (<https://afiliados.uol.com.br/>), deixam claro a relação entre Impugnante, seus clientes e os afiliados:

- Portanto, a Impugnante remunera os Afiliados para divulgação de seus produtos/serviços e também de seus parceiros. Há, portanto, nítida essencialidade envolvida, o que dá para a atividade a natureza de insumo, autorizando a tomada de créditos. Com efeito, esses serviços contratados

pela Requerente são essenciais ao exercício das atividades da Impugnante e, conseqüentemente, geração das receitas delas decorrentes.

- As despesas registradas nas contas 31731005 31521002 (Comissão S/Vendas Publicidade) seguem uma lógica semelhante, porém envolvem mídias tradicionais e não dizem respeito ao programa de afiliados da Impugnante, devendo ser, também, consideradas insumos.

- Inclusive, a própria Autoridade Fiscal havia admitido a possibilidade de tomada de créditos sobre despesas envolvendo publicidade de terceiros, por entender que elas seriam essenciais e indissociáveis à prestação dos serviços da Impugnante:

“Tendo-se em conta que a empresa mantém um portal eletrônico com propagandas, disponibilização de informações, assinaturas de pacotes de segurança digital, cursos, jogos, hospedagem de hosts, entre outras, concluo que, ao contrário da maior parte das empresas, os gastos com computadores, servidores, softwares, propaganda e publicidade de terceiros e de conexões com a rede e a internet são insumos em suas atividades, constituindo-se em partes essenciais e indissociáveis à prestação de serviços da UOL” (fl. 56)

- Contudo, por um lapso, acredita a Impugnante, as despesas registradas nas contas 31731005 e 31521002 foram glosadas, sendo que, admitindo-se a lógica da própria Autoridade Fiscal, os créditos deveriam ter sido permitidos.

- As demais despesas foram incorridas para divulgação dos produtos da própria Impugnante e também conferem créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins, pois a divulgação de sua marca é essencial para a prestação dos serviços ou, ao menos, lhe agrega utilidades.

- Confira-se, para ilustrar, recorte de um dos contratos de prestação de serviços de publicidade, assinado com a Africa São Paulo Publicidade Ltda.:

- É sabido que a jurisprudência administrativa caminha no sentido de negar créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins sobre despesas com publicidade. Ocorre que tais julgados tratam de casos onde o objeto social do contribuinte não abarca as atividades de publicidade e divulgação de conteúdo – varejistas, industriais, prestadores de serviço, dentre outros. Como a Impugnante atua em um ramo de negócios onde ela comercializa, veicula e intermedia publicidade, há uma nítida diferenciação entre os efeitos da publicidade de sua marca para os efeitos da publicidade realizada por outros contribuintes.

- Com efeito, ao promover sua própria marca, tornando-a mais conhecida entre os brasileiros, a Impugnante aumenta, também, a visibilidade dos produtos, marcas, empresas e serviços divulgados em seu site, que se aproveitam diretamente da publicidade da marca da Impugnante. Ou seja,

os gastos com publicidade têm um efeito imediato sobre a marca da Impugnante e sobre a de seus clientes, que terão mais notoriedade divulgando em um site ou por meio de uma pessoa jurídica também notória.

- A pergunta a que se deve responder para determinar se as despesas de publicidade da Impugnante são insumos é simples: um anunciante prefere ver seus produtos e serviços no site de um contribuinte que investe em publicidade e tem uma marca conhecida e notória ou em qualquer meio de comunicação, até aquele que não tem notoriedade alguma?

- Vê-se, portanto, uma clara utilidade na publicidade contratada pela Impugnante para a prestação de seus serviços, pois ela, além de divulgar sua marca, torna mais eficaz a divulgação de produtos e serviços de seus clientes.

- Deveras, o investimento da Impugnante em publicidade é equivalente ao investimento de uma sociedade industrial em seu parque fabril: trata-se de medida tendente a preparar as ferramentas da empresa para produzirem mais ou melhores produtos.

- Há, pois, uma nítida essencialidade nos serviços de publicidade contratados pela Impugnante, que devem ser considerados insumos de seu processo produtivo.

V.5.4 – Suporte, Assistência e Telemarketing - Foram glosados pela Autoridade Fiscal os créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins calculados sobre as despesas incorridas para atendimento dos clientes da Impugnante, para suporte técnico e atendimentos de seus produtos. Segundo a Autoridade Fiscal, nenhuma das espécies de atendimento seria considerada insumo por não ser diretamente aplicada ao processo produtivo da Impugnante e, no caso do suporte técnico, alegou que as receitas decorrentes dessa atividade estariam sujeitas ao regime cumulativo das contribuições, o que deveria resultar na glosa dos créditos (fl. 59).

- Os créditos glosados estão relacionados às despesas registradas nas seguintes contas contábeis, incorridas para a contratação dos serviços descritos na terceira coluna:

(...)

- As despesas registradas na conta 31523002 (Linhas 0800 – Suporte), por exemplo, decorrem da contratação de fornecedores (Telefônica, Intelig e Embratel) para manutenção das centrais de atendimento e suporte da Impugnante. Tais centrais são necessárias para permitir o atendimento de seus clientes com dúvidas sobre as possibilidades de utilização de seus produtos, seu funcionamento e reclamações. Despesas semelhantes são registradas nas contas 31523003 (Atendimento Terceirizado – Suporte) e 31523004 (Atendimento Terceirizado– Captação).

- Na conta 31718017 (UOL Assistência Técnica), há contabilização das despesas incorridas pela Impugnante para contratação da Connectcom, viabilizando a prestação de serviços de assistência técnica para os clientes da Impugnante.

- Por sua vez, na conta 31521001 (Comissão s/Vendas Assinaturas) são registradas as despesas com telemarketing para venda dos produtos e serviços da Impugnante – exceto publicidade. Confirma-se recorte de contrato desta espécie, assinado pela Requerente com a Black Telemarketing Ltda.:

- Com base na descrição desses serviços contratados e tendo em vista a atividade da Impugnante, descrita no item IV.1 desta Impugnação, tem-se o nítido caráter- As despesas registradas na conta 31523002 (Linhas 0800 – Suporte), por exemplo, decorrem da contratação de fornecedores (Telefônica, Intelig e Embratel) para manutenção das centrais de atendimento e suporte da Impugnante. Tais centrais são necessárias para permitir o atendimento de seus clientes com dúvidas sobre as possibilidades de utilização de seus produtos, seu funcionamento e reclamações. Despesas semelhantes são registradas nas contas 31523003 (Atendimento Terceirizado – Suporte) e 31523004 (Atendimento Terceirizado– Captação).

- Na conta 31718017 (UOL Assistência Técnica), há contabilização das despesas incorridas pela Impugnante para contratação da Connectcom, viabilizando a prestação de serviços de assistência técnica para os clientes da Impugnante.

- Por sua vez, na conta 31521001 (Comissão s/Vendas Assinaturas) são registradas as despesas com telemarketing para venda dos produtos e serviços da Impugnante – exceto publicidade. Confirma-se recorte de contrato desta espécie, assinado pela Requerente com a Black Telemarketing Ltda.:

- Com base na descrição desses serviços contratados e tendo em vista a atividade da Impugnante, descrita no item IV.1 desta Impugnação, tem-se o nítido caráter de insumo de referidos serviços. A vasta gama de serviços e produtos da Impugnante requer um atendimento pontual e constante, o que exige a contratação de fornecedores para a prestação de serviços de assistência técnica e suporte.

- Em casos análogos, o CARF vem admitindo a tomada de créditos sobre as despesas com call center e suporte, conforme se vê no julgado abaixo:

“SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONTRIBUINTE PRESTADORA DE SERVIÇOS DE LOGÍSTICA, PICKING, BACKOFFICE E RECURSOS HUMANOS. SUBCONTRATAÇÃO. GRUPO ECONÔMICO. DIREITO AO CRÉDITO.

Estão aptos a gerar crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS os serviços contratados pela empresa prestadora de serviços (subcontratação), responsável pelas áreas de logística, picking, backoffice e recursos humanos do grupo econômico em que se insere, passíveis de serem enquadrados como custos de produção, tendo em vista seu objeto social e os contratos firmados com as demais empresas do grupo.

(...)

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) cancelar as glosas referentes a serviços de assessoria, consultoria, advocacia, gestão empresarial, produção de vídeos, gestão predial, telefonia, internet, linhas de transmissão de dados e voz, medicina do trabalho, administração de creche, despesas com eventos comemorativos, call center, certificação de produtos, saneamento, locação de veículos, locação de equipamentos para comemorações ou reuniões, viagens a serviço, hotelaria, refeições, transporte de empregados, vale alimentação, bem como mão de obra temporária, manutenção predial, ginástica laboral, dança, terapias e massagens;" (Acórdão nº 3402-003.989, julgado em 29/03/2017)

- Há, portanto, uma nítida relação de essencialidade entre os serviços contratados pela Impugnante e sua atividade, do que decorre a natureza de insumo deles.

- A questão pode ainda ser analisada sob uma segunda perspectiva: a da obrigatoriedade da prestação de suporte aos clientes da Impugnante e assistência técnica. Com efeito, nos casos em que um contribuinte está sujeito a normas – de caráter sanitário, trabalhista ou regulatório – que lhe obriguem a manter uma determinada estrutura ou atividade, tem-se reconhecido o caráter de insumo dos bens e serviços adquiridos para sua manutenção.

- Nesse caso, tendo em vista a existência de obrigação legal de fornecimento, os dispêndios incorridos geram direito aos créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins por serem considerados insumos, como vem sendo reconhecido pelo CARF, destacando a Impugnante o paradigmático caso dos EPI, exigidos pelo Poder Público em função de normas de ordem sanitária:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.

NÃOCUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à Cofins não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser

necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. Para uma empresa agroindustrial, constituem insumos: (a) indumentária e itens de uso obrigatório (equipamento de proteção individual) por imposição do Poder Público, por razões de ordem sanitária, de segurança, regulatória, entre outras, tais como: uniformes, botas, luvas, aventais, protetores auriculares, respiradores descartáveis, conjuntos impermeáveis, sapatos de segurança, toucas, capacetes, respiradores e túnicas, e mangotes de proteção dos braços, assim como em relação aos serviços de limpeza/higienização e locação desses bens; (b) detergentes, lubrificantes, graxas, óleos, inibidores de corrosão, anticongelantes, e óleo diesel, gás GLP e lenha, e serviços relacionados a sua aquisição; (c) materiais e serviços e limpeza obrigatórios, por imposição do Poder Público, por razões de ordem sanitária, de segurança, regulatória, entre outras, tais como: dedetização, limpeza geral, desinfecção, despesas com detergentes, sabonetes, digluconato de clorexidina, clorexidina e econazol 10%; (d) materiais de embalagem ("capa rolo com 7000hwcórrugada la" e "bloco poliest.isopor 95x60x3mm"); (e) pipeta para inseminação de porcas ("pipeta descart insemin porcas foam tip"); e (f) bens e serviços referentes a análises e exames laboratoriais." (Acórdão nº 3401-003.096, julgado em 23/02/2016, grifos da Impugnante)- No caso concreto, a manutenção de call center para suporte de seus produtos e assistência técnica é obrigatória, decorrendo do Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/1990) e, mais especificamente, do Decreto nº 6.523/2008, que regulamento o Serviço de Atendimento ao Consumidor ("SAC"). Referido Decreto contém a regulamentação de vários temas, mas seu artigo 5º não deixa dúvidas sobre sua obrigatoriedade:

"Art. 5º O SAC estará disponível, ininterruptamente, durante vinte e quatro horas por dia e sete dias por semana, ressalvado o disposto em normas específicas." - Portanto, seja pelo fato de, nos termos do conceito de insumo delineado no item IV.2 desta Impugnação e da relação dos serviços descritos neste item com a atividade da Impugnante, seja pela obrigatoriedade de fornecimento de suporte e assistência técnica a seus clientes, as glosas em questão devem ser canceladas por essa Turma de Julgamento.

#### V.5.5 – Segurança

- A Autoridade Fiscal glosou os créditos vinculados às despesas registradas na conta 31718001 (Pacote Adicional Software de Segurança) sob o argumento de que tais despesas seriam de caráter administrativo e, portanto, não confeririam direito a créditos.

- Ocorre que tais despesas estão relacionadas à aquisição de softwares de segurança vendidos pela Impugnante, principalmente fornecidos por

Easybits Software e MacFee, cujas receitas de exploração são contabilizadas nas contas contábeis 41111014 e 41111019.

- Portanto, as glosas devem ser canceladas, tendo em vista não tratar-se de despesa administrativa, mas de despesa incorrida para aquisição de softwares que serão revendidos aos clientes da Impugnante, o que lhe garante o direito ao creditamento.

V.5.6 – Cobrança - A Autoridade Fiscal glosou créditos calculados pela Impugnante sobre despesas incorridas relacionadas a taxas ou serviços de cobrança, sob o argumento de que seriam despesas comerciais que não implicariam a aplicação de um bem ou serviço no processo produtivo da Impugnante (fl. 57):

(...)

- As despesas registradas na conta 31211001 (Cobrança Bancária) estão relacionadas a tarifas bancárias envolvidas na cobrança dos planos de assinatura da Impugnante e intermediação de pagamentos realizados pelo PagSeguro.

- Todas as demais contas (31211002 – Comissão de Cartão de Crédito; 31211006 – Outras Despesas Cobrança; 31221001 – Taxa de Serviços Bancários) envolvem despesas exclusivamente incorridas para viabilização das atividades do PagSeguro.

- Com efeito, outro serviço comumente prestado pela Impugnante, à época dos fatos, é o de facilitador de pagamentos, por meio de um produto denominado PagSeguro, que pode ser contratado pela internet no seguinte endereço eletrônico: <https://pagseguro.uol.com.br/#rmcl>. Esse serviço era, à época dos fatos jurídicos tributários em análise, prestado para empresas e pessoas físicas que vendem ou compram produtos e serviços pela internet e consiste, basicamente, na intermediação do pagamento entre o adquirente do produto e o vendedor, ficando a Impugnante responsável pela cobrança e repasse dos recursos.

- A essência do PagSeguro, portanto, envolve a intermediação de pagamentos. Para a prestação de serviços, deve haver o pagamento de uma gama de taxas e comissões às instituições bancárias envolvidas na operacionalização do pagamento. Sem elas, a operação não seria concluída. Por esse motivo, as taxas e comissões pagas pelo UOL são insumos de sua atividade, guardando uma relação de pertinência e relevância para a prestação dos serviços de intermediação de pagamento, devendo essa Turma cancelar as glosas efetuadas.

- É verdade que a jurisprudência administrativa e judicial rechaça a possibilidade de cálculo de créditos da Contribuição ao PIS e Cofins sobre comissões e taxas pagas a instituições financeiras. Contudo, é necessário

fazer o devido distinguishing entre os casos para os quais o entendimento majoritário é aplicado e a hipótese da Impugnante.

- Com efeito, as companhias em geral utilizam os meios de pagamento para receber por suas vendas efetuadas ou pela prestação de serviços realizadas. Os meios de pagamento não são, para elas, sua atividade empresarial, mas mecanismos viabilizadores da coleta de disponibilidades em caixa.

- No caso da Impugnante, quando explora as atividades do PagSeguro, a interação com instituições financeiras e operadoras de cartões de crédito consiste precisamente na sua atividade fim de prestação de serviços. Isto é, a viabilização dos pagamentos utiliza os serviços de instituições financeiras e operadoras de cartão de crédito, que são nela diretamente consumidos e aplicados.

- Assim, no caso da Impugnante, até mesmo o conceito restritivo de insumos levaria à conclusão de que as comissões e taxas pagas são insumos para a prestação de serviços (PagSeguro) da Impugnante.

- Portanto, as glosas dos créditos calculados sobre referidas despesas devem ser canceladas por essa Turma de Julgamento, que devem tratar cum grano salis a corrente jurisprudencial majoritária que rechaça a possibilidade de tomada de créditos sobre despesas com taxas e comissões.

V.5.7 – Revelação Digital - As despesas registradas na conta contábil 31731006 (Revelação Digital) tiveram os créditos sobre elas calculados glosados também sob o argumento de tratar-se de serviços de natureza administrativa (fl. 59). Ocorre que tais despesas estão diretamente relacionadas a serviços prestados pela Impugnante a seus clientes: a revelação digital. Com efeito, a análise da Apresentação Institucional (Arq\_ao\_pag0004) demonstra que os serviços de revelação digital fazem parte da atividade da Impugnante:

- Isto é, a Impugnante permite que seus clientes imprimam fotos digitais, álbuns e outros itens, contratando, para tanto, terceiros para a realização dessas atividades. No caso, a Digipix, que realiza a impressão das fotos e demais itens oferecida pela Impugnante a seus clientes.

- Portanto, como as despesas incorridas remuneram serviços que viabilizam a entrega de fotos e outros itens revelados digitalmente a seus clientes, há, nos termos do item IV.2 desta Impugnação, clara natureza de insumo no caso concreto, pleiteando a Impugnante o cancelamento das glosas.

V.5.8 – Cessão de Direitos Autorais e Cursos UOL - A Autoridade Fiscal glosou os créditos calculados sobre despesas com cessão de direitos autorais e cursos UOL:

(...)

Alega-se que seriam despesas administrativas (fl. 59). No caso específico das despesas com cessão de direitos autorais, o argumento utilizado pela Autoridade Fiscal foi o de que não haveria prestação de serviços, mas cessão de direitos.

- Ora, nada é mais equivocado. As despesas registradas na conta 31731007 (Cursos Online) obviamente estão relacionadas com o fornecimento de cursos online pela Impugnante, cujas receitas são registradas nas contas 41811002 (Curso Online) e 41811003 (Curso Inglês). Para tanto, a Impugnante efetua o pagamento às empresas que lhe fornecem o conteúdo que será disponibilizado no site – a English Town, por exemplo –, o que demonstra a nítida natureza de insumos desses serviços.

- Com efeito, o conteúdo produzido por terceiros é utilizado pela Impugnante em seu site, que, à época dos fatos jurídicos tributários fiscalizados, fornecia mais de 1.000 cursos diferentes, conforme exposto em apresentação institucional acostada aos autos:

- Para viabilizar o fornecimento dos cursos, a Impugnante incorre em despesas para aquisição de direitos autorais, registradas na conta 31718033 (Cessão de Direitos Autorais).

- As despesas em questão dão direito aos créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins, nos termos dos artigos 3º, II, da Lei nº 10.833/2003. Em que pese o fato de a Lei não definir quais produtos ou serviços são insumos, o pagamento efetuado pela Impugnante aos titulares dos direitos autorais para que eles lhe concedam seus direitos é passível de creditamento, pois é a aquisição desses direitos que viabiliza a disponibilização do conteúdo dos cursos.

- A obtenção dos direitos autorais é essencial para a atividade realizada pela Impugnante, uma vez que, sem a anuência dos titulares dos direitos autorais, a exploração econômica desses direitos seria vedada pela legislação de regência dos direitos de autor e os cursos não poderiam ser disponibilizados.

- Sendo certo que a divulgação dos cursos pela Impugnante seria inviabilizada ante a ausência da aquisição dos direitos autorais, esse dispêndio é indispensável à prestação de seus serviços e enquadra-se no conceito de insumo previsto no artigo 3º, II, da Lei nº 10.833/2003.

- Em caso análogo, esse entendimento foi esposado pela 25ª Vara da Subseção Judiciária de São Paulo – Capital em sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança n.º 0021679-50.2012.4.03.6100 (Doc. 08). Em referido Mandado de Segurança, uma editora havia pleiteado o direito de crédito de Contribuição ao PIS e Cofins sobre os pagamentos efetuados a título de direitos autorais a pessoas jurídicas, bem como a restituição dos valores indevidamente pagos não atingidos pela decadência.

- A impetrante sustentava que seu faturamento era composto pela remuneração decorrente da publicação de obras literárias, o que demandava, em razão das normas que regem o direito de autor, a celebração de contratos de permissão de uso de direitos autorais e o pagamento dos autores. Por serem intrinsecamente ligados à comercialização das obras, os direitos autorais objeto de permissão teriam a natureza de insumos e seu pagamento ensejaria o creditamento da Contribuição ao PIS e da Cofins – exatamente o caso da Impugnante.

- Decisão semelhante foi proferida recentemente pelo TRF-1 nos autos do Agravo de Instrumento nº 0005945-41.2016.4.01.000 (Doc. 09).

- Portanto, não restam dúvidas de que as despesas incorridas pela Impugnante para a disponibilização de cursos online têm sido incorridas para contratação de serviços que têm a natureza de insumo, razão pela qual as glosas devem ser canceladas.

#### VI – DOS DESCONTOS EM OPERAÇÕES DE PERMUTA

- Além do regime de apuração da Contribuição ao PIS e da Cofins de certas receitas e os créditos calculados pela Impugnante sobre determinados custos e despesas, a Autoridade Fiscal questionou a não inclusão na base de cálculo dessas contribuições do chamados “descontos em operações de permuta”. Tal fato pode ser observado do seguinte trecho extraído do Termo de Verificação Fiscal:

“Como podemos observar, o UOL ofereceu à tributação somente a receita líquida desses serviços. Tendo considerado os descontos-permuta como descontos incondicionais concedidos.

De fato as alíneas ‘a’ dos incisos V dos artigos 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 determinam que os descontos incondicionais concedidos não integram as bases de cálculo para efeito das contribuições ao PIS e a Cofins.

A própria Receita Federal já havia publicado, anteriormente, a Instrução Normativa SRF nº 51, de 3 de novembro de 1978, disciplinando os procedimentos de apuração da receita de vendas e serviços na tributação das pessoas jurídicas. O item 4.2 desse normativo, define que os descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

No entanto, pelas razões que exporemos a seguir, embora estejam discriminados em nota fiscal/fatura, tais descontos-permuta não têm as características nem de um desconto, muito menos que tenham sido concedidos incondicionalmente.

Nos esclarecimentos prestados pelo UOL acerca dos descontos-permuta é possível certificar-se da real intenção de permutar produtos ou serviços.

(...)Esses descontos-permuta são decorrentes da troca de serviços ou produtos, não se constituindo em ato voluntário do prestador de serviços com o fito único de fechamento do negócio.

(...)Embora acordados antes do fechamento dos negócios, a real intenção de permutar produtos ou serviços sem desembolso financeiro é que faz com que esses descontos-permuta se constituam em 'descontos' decorrentes de pagamentos que deveriam ter sido feitos em razão da compra de produtos ou serviços.

Por esse motivo, concluo que os descontos-permuta não se constituem em descontos incondicionais concedidos e, sendo assim, serão glosados na apuração das receitas tributáveis ao PIS/Cofins” (fls. 96-98)- Com base nesse entendimento, a Autoridade Fiscal glosou os descontos registrados nas contas contábeis 41223001, 41233001, 41233002 e 41333002, conforme planilha abaixo:

(...)

Ocorre que as glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal são improcedentes, na medida em que os valores registrados pela Impugnante como descontos em operações de permuta não devem ser tributados pela Contribuição ao PIS e Cofins.

- Com efeito, em suas atividades relacionadas à publicidade, a Impugnante costuma conceder a seus anunciantes, rotineiramente, descontos incondicionais, assim como faz em suas atividades de varejo. O desconto nas operações de permuta de publicidade costuma ser elevado, podendo chegar, em alguns casos, a 90% do valor original de seus serviços.

- Nos casos de permuta, um anunciante negocia com a Impugnante a divulgação de seu produto, serviço ou marca nos espaços de mídia localizados no Portal UOL e demais meios de publicidade. Tais espaços de mídia têm diferentes preços, que variam conforme a localização, tamanho do banner, tempo de divulgação, entre outros.

- Como quitação do serviço de mídia que adquire, o anunciante pode permutar com a Impugnante os produtos que produz (permuta de produto) ou espaços de mídia que tenham disponíveis (permuta de mídia). Evidentemente, o último caso costuma ocorrer apenas quando o anunciante também é um veículo de mídia, como uma revista ou um jornal.

- Na permuta de produto, pode a Impugnante, por exemplo, permutar com a Hopi Hari S.A. a divulgação da marca Hopi Hari por cem passaportes Hopi Hari, que a Impugnante entregaria aos seus funcionários no final do ano. Assim, a Impugnante obtém produtos sem a necessidade de um

desembolso financeiro, da mesma forma que o anunciante em relação ao espaço de mídia provido pela Impugnante. Já na permuta de mídia, a Impugnante pode, por exemplo, permutar com o jornal Valor Econômico a divulgação deste no Portal UOL em troca da divulgação do Portal UOL no jornal.

- Esses descontos, ressalte-se, são concedidos antes do fechamento do preço e da formalização do negócio e, como decorrência, são incondicionais. Sendo assim, são passíveis de serem deduzidos da receita bruta para fins de apuração da Contribuição ao PIS e da Cofins.

- Isto é, a maneira como os descontos são concedidos, independentemente de qualquer evento futuro, demonstra que eles têm a natureza de descontos incondicionais.

- Conforme decidiu a COSIT na Solução de Consulta nº 34/2013, os descontos incondicionais caracterizam-se por serem “parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos; esses descontos não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituem redutor do custo de aquisição, não configurando receita”.

- A mesma solução caracteriza os descontos condicionais como “aqueles que dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo, e configuram despesa financeira para o vendedor e receita financeira para o comprador”.

- Não é outro o entendimento do CARF, como se verifica da leitura da ementa abaixo transcrita:

“DESCONTOS CONDICIONAIS. INCONDICIONAIS. RECEITA BRUTA.

Os descontos condicionados a eventos futuros, que não vêm veiculados no bojo da Nota Fiscal, no ato de sua emissão, não podem ser considerados descontos incondicionais (ou comerciais) e, por força dos artigos 224, c/c 225, ambos do RIR/99 constituem receita bruta (para os optantes pelo lucro presumido, art. 521 do RIR/99).”(Acórdão 1801-00.715, de 30.09.2011)- Tem-se, portanto, que os descontos incondicionais são aqueles desvinculados de qualquer evento futuro e são concedidos pelo vendedor no momento da formação do preço da mercadoria ou do serviço. Já os descontos condicionais são vinculados a evento futuro e normalmente se caracterizam por um desconto na fatura já emitida, depois da formação do preço. Os primeiros não compõem a receita bruta justamente por estarem relacionados à formação do preço. Já os segundos têm natureza de receita financeira e devem sofrer a tributação adequada.

- No presente caso, todos os descontos concedidos pela Impugnante em sua atividade são descontos incondicionais, pois estão sempre relacionados à formação do preço dos serviços, seja em virtude da contratação de um “combo”, da fidelidade do cliente, de desconto padrão etc.

- Essa é uma prática comumente adotada no mercado de publicidade. Tanto é verdade que o Pronunciamento 30 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de Receitas (“CPC 30”), destina um apêndice exclusivo à contabilização dessas operações: Interpretação B – Receita – Transação de permuta Envolvendo Serviços de Publicidade (Barter Transactions). Abaixo, trecho de referido apêndice:

“Assuntos tratados 1. Uma entidade (vendedora) pode celebrar uma transação de permuta para fornecer serviços de publicidade em troca do recebimento de serviços de publicidade de seu cliente (cliente). Os anúncios podem ser exibidos na internet ou em cartazes, transmitidos pela televisão ou rádio, publicados em revistas ou jornais ou apresentados em outros meios de comunicação.

2. Em alguns casos, não há troca de dinheiro ou outra contraprestação entre as entidades. Em alguns outros casos, valores equivalentes ou aproximadamente equivalentes em dinheiro ou outra contraprestação também são trocados.

3. A vendedora que fornece serviços de publicidade no curso de suas atividades ordinárias deve reconhecer a receita, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas, proveniente de transação de permuta que envolve publicidade quando, entre outros critérios, os serviços trocados não são similares (CPC 30, item 12) e o valor das receitas possa ser mensurado com confiabilidade (CPC 30, item 20(a)). Esta Interpretação é aplicável somente à troca de serviços de publicidade não similares. A troca de serviços de publicidade similares não é uma transação que gera receita, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas.

4. A questão é sob quais circunstâncias a vendedora pode mensurar com confiabilidade a receita pelo valor justo de serviços de publicidade recebidos ou fornecidos em transação de permuta.” - A Impugnante contabiliza suas operações de permuta – e os descontos – de acordo com as melhores práticas contábeis. Para provar a contabilização das operações, a Impugnante anexa documentos comprobatórios de operações de permuta com seis de seus clientes (Arq\_ nao\_pag0006 e Doc. 10).

- Aliás, para que não restem dúvidas acerca da natureza dos descontos pactuados nos contratos de permuta, a título exemplificativo, a Impugnante separou dentre esses jogos um exemplo de permuta com a empresa Playarte Cinemas Ltda. (“Playarte”), com a qual celebrou um Contrato de Permuta para veiculação mútuo de anúncios publicitários. De acordo com

os considerando do contrato firmado e a Cláusula Primeira, ambas as partes celebraram o Contrato com a intenção de permutarem serviços até determinado valor:

(...)

- Conforme a Cláusula Terceira do Contrato de Permuta, os valores máximos permutados equivalem a R\$ 1.303.000,00, calculado com base na tabela de preços das partes envolvidas – Impugnante e Playarte –, aplicando-se um desconto incondicional de 90% sobre referido valor, o que resulta em valor líquido de R\$ 130.300,00:

(...)

- Com base nesse instrumento Contratual, a Playarte solicitou à Impugnante a veiculação de anúncios publicitários equivalentes a R\$ 162.500,00, sobre o qual, aplicado o percentual de desconto de 90%, chega-se ao valor de R\$ 16.250,00:

- Após a solicitação do cliente, a operação foi registrada no sistema DART.

- Em seguida, foi realizada a contabilização da operação. A Impugnante registrou na conta contábil 41231001 o valor inicial da operação – sem aplicação dos descontos –, R\$ 162.500,00. Ato contínuo, registrou o desconto, de R\$ 146.250,00 ( $R\$ 146.250,00 = R\$ 162.500,00 \times 90\%$ ) na conta contábil 41233001 (objeto de glosa), o que resulta no oferecimento à tributação do valor líquido, R\$ 16.250,00.

- Em seguida, foi emitida fatura contra a Playarte, registrando tanto o valor total inicial como o desconto concedido e o valor líquido:

- Vê-se que, comprovadamente, apenas a diferença (R\$ 16.250,00, no caso concreto) constitui receita passível de tributação pelos tributos em debate nos presentes autos.

- Não há dúvidas de que os descontos em questão têm a natureza de descontos incondicionais: são concedidos a priori, sem vinculação a qualquer evento futuro e incerto e estão devidamente documentados.

- Ocorre que a Autoridade Fiscal glosou os descontos registrados sob o argumento de que eles não teriam a natureza de descontos incondicionais. Pela descrição das operações, nota-se que as permutas, e seus descontos, enquadram-se perfeitamente no conceito previsto na Solução de Consulta nº 34/2013: os descontos incondicionais caracterizam-se por serem “parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos; esses descontos não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituem redutor do custo de aquisição, não configurando receita”.

- A Impugnante, previamente à venda dos serviços, estipulou o percentual que seria descontado – provado pelo Contrato de Permuta –, não subordinando o valor dos serviços a qualquer evento futuro. As alegações da Autoridade Fiscal não condizem com o instituto dos descontos incondicionais, na medida em que a desconsideração dos descontos concedidos foi fundamentada no fato de que a Impugnante tinha a intenção de permutar produtos e serviços, e não no fato de que os descontos estariam subordinados a eventos futuros:

“Esses descontos-permuta são decorrentes da troca de serviços ou produtos, não se constituindo em ato voluntário do prestador de serviços com o fito único de fechamento do negócio.

(...)Embora acordados antes do fechamento dos negócios, a real intenção de permutar produtos ou serviços sem desembolso financeiro é que faz com que esses descontos-permuta se constituam em ‘descontos’ decorrentes de pagamentos que deveriam ter sido feitos em razão da compra de produtos ou serviços.

Por esse motivo, concluo que os descontos-permuta não se constituem em descontos incondicionais concedidos e, sendo assim, serão glosados na apuração das receitas tributáveis ao PIS/Cofins” (fl. 98, grifos da Impugnante)- Ora, a Autoridade Fiscal sequer fundamentou a glosa em suposta vinculação do desconto a eventos futuros, o que poderia ser utilizado para argumentar pela inexistência de um desconto incondicional. O fundamento da glosa foi um só: o desconto estava vinculado à uma operação de permuta. Ocorre que, evidentemente, todo desconto estará vinculado à uma operação subjacente, seja ela uma permuta ou uma venda direta, não havendo sentido em negar-se a natureza de desconto incondicional com base nesse argumento.

- Portanto, em razão da legitimidade dos procedimentos adotados pela Impugnante, ela pleiteia o cancelamento dos autos de infração por essa Turma de Julgamento, tendo em vista a clara natureza dos descontos incondicionais concedidos.

VII – SUBSIDIARIAMENTE: DA ILEGITIMIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - Nos termos do que estabelece o Art. 61 da Lei n.º 9.430/96, resta evidente que somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias.

- Ademais, impende ressaltar que a multa, por sua natureza, não se presta para repor o capital alheio, mas sim para punir o não cumprimento da obrigação. O termo "punir" deve ser entendido no sentido de conferir eficácia à norma primária, é dizer, a fixação de multa adverte o devedor de que a inexecução da obrigação sofrerá encargos, tornando o cumprimento a destempo mais oneroso.

- Os juros sim possuem natureza essencialmente indenizatória, tanto que, diferentemente da multa, incidem no tempo, exatamente para refletir o prejuízo do credor com a privação do seu capital.

- Assim, não há como se admitir a incidência de juros sobre a multa, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir apenas sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi.

- Isto é, o único pressuposto da cobrança dos juros decorre da não transferência voluntária e dentro do prazo legal do capital do contribuinte aos cofres públicos. Excetuando-se essa situação, qualquer incidência de juros revela-se abusiva e arbitrária, por ausência de seu pressuposto de fato, qual seja, a reposição de capital.

- Nesse sentido, é evidente que os juros não existem por si só e não podem ser aplicados aleatoriamente sobre qualquer evento. Decorrem, antes de tudo, de uma obrigação principal. O mesmo ocorre em relação à multa, que só será devida se existir uma obrigação anterior não quitada no prazo legal.

- Os juros não podem incidir sobre a multa, já que essa penalidade não retrata obrigação principal, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o contribuinte. De fato, a multa está prevista no consequente da norma secundária, cujo objetivo é atribuir eficácia ao cumprimento da obrigação estabelecida na norma primária. A se admitir a incidência de juros sobre multa (ambos previstos em norma secundária), estar-se-ia desvirtuando completamente a natureza e a própria finalidade da norma secundária (que não se volta para si mesma, mas sim para a norma primária).

- Ademais, a aplicação de tal percentual, de forma ilimitada, sobre o principal e sobre a multa, acarreta verdadeira afronta ao princípio constitucional do não-confisco, bem como viola o direito de propriedade, já que faz incidir juros exorbitantes sobre o imposto devido e, ainda, sobre a multa aplicada!

- Nesse sentido, corrobora a jurisprudência da CSRF, vedando a aplicação de juros sobre multa:

“A vocação da multa, já suficiente severa, é punir o descumprimento, enquanto a dos juros é remunerar o capital não recebido pelo Estado. Dizer que a multa deve ser corrigida é ignorar que a legislação tributária brasileira extinguiu a correção monetária desde 1995, sendo preocupação frequente das administrações tributárias que se seguiram evitar a indexação automática própria dos regimes inflacionários que foram extremamente prejudiciais à economia brasileira.” (Acórdão nº 9202-002.600, página 08)  
“JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO – INAPLICABILIDADE – Os juros

de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada.” (Acórdão nº 9101-00.722).

- Isto é, de acordo com a instância máxima de julgamento dos processos administrativos fiscais federais, deve ser reconhecida a não incidência dos juros de mora sobre o valor da multa. Tanto é assim, que no final de 2013, a CSRF rejeitou proposta de súmula que tinha por objetivo reconhecer a validade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, o que denota não só a inexistência de concordância sobre o tema, mas também a prevalência de posição contrária à incidência dos juros.

- Assim, na remota hipótese de ser mantido o lançamento aqui combatido, não há que se admitir a incidência de juros sobre as Multas de Ofício.

- Diante de todo o exposto, requer-se a essa D. Turma Julgadora que reconheça a nulidade do lançamento em virtude da superficialidade com que o trabalho fiscal foi conduzido, resultando em nulidade dos autos de infração lavrados.

- Subsidiariamente, caso os autos de infração não sejam decretados nulos em virtude do vício acima apontado, o que se admite apenas para argumentar, a Impugnante requer seja dado integral provimento à presente impugnação, para o fim de reconhecer a legitimidade dos créditos de PIS e COFINS, com o conseqüente cancelamento integral dos Autos de Infração ora atacados, como medida de Direito e Justiça.

Da conversão em diligência Em 26/09/2018, o processo foi convertido julgamento em diligência pelos motivos a seguir expostos:

Revenda de Software Importado O interessado alega que apesar de realizar as atividades de comercializar, licenciar e ceder o direito de uso de softwares, tais softwares são importados, o que permite a manutenção das receitas decorrentes dessa atividade no regime não cumulativo, tendo em vista a regra prevista no artigo 10, § 2º, da Lei nº 10.833/20033.

O art. 10, XXV e § 2º combinado com o art. 15, V ambos da Lei nº 10.833/2003 dispõem:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

[...]

XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda

como softwares as páginas eletrônicas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

§ 2º O disposto no inciso XXV do caput deste artigo não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado.

Art 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865/2004)

[...]

V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.196/2005) Conforme pode ser observado da leitura conjunta dos dispositivos, as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, caso o software tenha sido importado, estarão sujeitas ao regime não cumulativo de apuração do PIS/Pasep e da Cofins.

Note-se, ainda, que as disposições do art. 10, XXV e § 2º da Lei nº 10.833, de 2003, são também aplicáveis à contribuição para o PIS, por força do art. 15, V, da mesma Lei.

O interessado afirma que este é o caso das receitas registradas nas contas 41111014, 41111019 e 41111031, que decorrem da exploração dos mundialmente famosos Softwares McAfee, importados e revendidos pela impugnante no Brasil.

Aduz que mantém uma longa e sólida relação comercial com a McAfee Inc. ("McAfee"), empresa residente nos Estados Unidos, conforme comprovam os anexos contratos e seus aditivos (Doc. 03), e que, periodicamente, remete valores pela aquisição dos softwares, cuja cobrança é formalizada por meio de invoices (Doc. 04).

Para se enquadrar na apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, com direito a desconto dos créditos permitidos pela nova sistemática de cobrança das contribuições, é necessário que se comprove que a receita foi auferida com a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado, e que a mesma tenha sido escriturada de forma individualizada, separadamente das receitas decorrentes da comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software nacional; e isto não foi feito pelo interessado.

Portanto, a autoridade fiscal deve diligenciar junto ao interessado para aferir a veracidade de sua alegação, e, sendo o caso, quantificar as receitas decorrentes da comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso

de software importado, excluindo-as da base de cálculo do PIS e da Cofins lançados na forma cumulativa.

Créditos Extemporâneos O interessado alega que a Autoridade Fiscal glosou créditos por ele apurados em diversas rubricas com base no argumento de que seriam créditos extemporâneos não passíveis de utilização, pois eles não teriam sido informados na DACON ou na EFD – Contribuições.

Afirma que, conforme previsão legal, em casos em que, por qualquer motivo, o Contribuinte não possa aproveitar seus créditos a partir do momento em que se encontrem disponíveis, este poderá fazê-lo em meses posteriores, por expressa previsão legal, sem a necessidade de retificação de suas obrigações acessórias.

Reconhece que apenas informou os créditos extemporâneos no período em que se apropriou deles, para reduzir a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins, sem efetuar a retificação das obrigações acessórias. No entanto, defende que os créditos devem ser reconhecidos, mesmo que extemporaneamente, uma vez que o mero equívoco no preenchimento de suas obrigações acessórias não possui o condão de obstar o aproveitamento dos créditos.

No Temo de Verificação Fiscal, foi consignado o seguinte:

[...] nas Dacon apresentadas nos meses de 2013, apesar de existir uma ficha específica de controle de créditos de PIS/Cofins de exercícios anteriores, não há quaisquer informações.

Nas próprias EFD – contribuições informadas no decorrer da ação fiscal, não há quaisquer informações de créditos de PIS/Cofins de exercícios anteriores.

O procedimento regular no uso de créditos de PIS/Cofins de exercícios anteriores é através da informação nas competências a que pertençam e a apuração dos créditos excedentes.

Sendo assim, foram utilizadas as bases de cálculo apresentadas em resposta ao termo nº 10, somente com as despesas relativas ao ano de 2013.

Diante da não comprovação de que as despesas de energia elétrica de 2009 e 2011 não haviam sido utilizadas como créditos de PIS/Cofins anteriormente, os valores foram desconsiderados por esta fiscalização.

Realmente, a lei abriu a possibilidade de o contribuinte aproveitar os créditos de um determinado período em outro subsequente, quando não deduzidos naquele. Tal hipótese diz respeito à dedução desses créditos na apuração da própria contribuição, nos termos previstos no art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 (“Do valor apurado na forma do art. 2º,...”). Outra hipótese, seria a utilização de tais créditos para fins de compensação com outros tributos, ou ainda ressarcimento, nas quais se faz necessária

efetivamente a apresentação de PER/DCOMP, nos termos previstos no artigo 74 da Lei nº 9.430/96 e nas normas editadas pela RFB.

Conforme a legislação, seria necessária a retificação dos DACON relativos aos períodos originais do crédito, assim como dos subseqüentes, até a sua efetiva utilização. Desta forma, a origem do crédito estaria devidamente declarada no período correspondente, o que permitiria à fiscalização identificá-lo no período de utilização.

Assim, dispôs a Instrução Normativa RFB nº 940, de 19/05/2010, e sua sucessora, a Instrução Normativa nº 1.015, de 05/03/2010:

IN 940 Art. 14. A alteração das informações prestadas em Dacon Mensal ou Semestral será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§ 1º O demonstrativo retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores.

(...)§ 6º A pessoa jurídica que entregar Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora. (gn)IN 1015 Art. 10. A alteração das informações prestadas em Dacon, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§ 1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar alteração nos créditos e retenções na fonte informados.

(...)§ 5º A pessoa jurídica que entregar Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

Mesmo com o surgimento da Escrituração Digital (EFD - Contribuições) é determinado que o período anterior somente poderia ter o reconhecimento de créditos extemporâneos com a retificação dos demonstrativos e declarações entregues pela empresa:

Em relação aos procedimentos a serem adotados pela empresa, para o registro de créditos de períodos anteriores à obrigatoriedade da EFD-Contribuições, ainda não apurados, devem ser adotados os seguintes procedimentos:

1. Retificar o Dacon do correspondente período de apuração, para constituir os créditos decorrentes de documentos não considerados na apuração inicial. Os saldos de créditos dos Dacon dos meses posteriores a constituição do crédito devem ser retificados para evidenciar o novo crédito.

(...)4. Retificar a DCTF, caso seja apurado valor suplementar de PIS, Cofins, IRPJ e de CSLL a recolher, decorrente do ajuste referido nos itens acima. (gn)Na Solução de Consulta nº 73, da DISIT da 10ª RF, de 20/04/2012, também fica clara a necessidade de retificação do DACON e DCTF para o aproveitamento de créditos extemporâneos:

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF. É exigida a entrega de Dacon e DCTF retificadoras quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da Cofins.

Obviamente essa apuração extemporânea e correspondentes retificações dos DACONS e DCTFs poderão ser feitas enquanto não extinto o direito de o contribuinte apresentar tal pleito, fato que ocorre no prazo de cinco anos, consoante a legislação de regência. Todavia, tal procedimento não foi adotado pelo contribuinte no presente caso.

Entendo, contudo, que tal procedimento não inviabiliza o direito à utilização do referido crédito, desde que se comprove que o mesmo não foi utilizado em outros períodos. Tudo em nome da certeza e liquidez do crédito, exigidas pelo art. 170 do CTN.

Não me parece razoável que, após a contribuinte explicar a apuração do crédito em período seguinte e requerer o aproveitamento extemporâneo, dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado este lhe seja negado sob a justificativa de não ter sido retificada previamente uma obrigação acessória.

O fato de o Dacon não ter sido retificado há de ser relevado, no caso de não haver dúvida quanto ao crédito correspondente.

Na linha da interpretação ora adotada, já existe, inclusive, decisão de Superintendência da RFB dizendo da desnecessidade de retificação de DCTF, em hipótese que se afigura semelhante à presente situação. Refiro-me à Solução de Consulta da Disit da 3ª RF nº 35, de 30/08/2005, com o seguinte teor, verbis:

ASSUNTO: Obrigações Acessórias EMENTA: COMPENSAÇÃO. DCTF RETIFICADORA. A compensação de créditos tributários declarados como saldos a pagar na DCTF com créditos apurados em eventos supervenientes ao período de apuração daqueles créditos tributários obriga o sujeito passivo à entrega de Declaração de Compensação, sendo desnecessária a entrega de DCTF retificadora que tenha por fim informar a compensação

efetuada. DCTF é confissão relativa e que a RFB não pode tê-la como definitiva, omitindo-se de realizar as diligências necessárias à apuração na contabilidade e escrita fiscal.

Pelos fundamentos acima, e levando em conta o § 4º do art. 3º, tanto da Lei nº 10.637/2002 (PIS) quanto da Lei nº 10.833/2003 (Cofins), segundo o qual o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, dou provimento parcial para admitir os créditos relativos às aquisições das notas fiscais de fornecedores anexadas à Manifestação de Inconformidade e aproveitadas no mês seguinte ao de emissão." Portanto, a autoridade fiscal deve, inicialmente, explicitar, de forma pormenorizada, quais seriam os alegados créditos decorrentes de despesas de energia elétrica de 2009 a 2011 que foram desconsiderados; depois, deve diligenciar junto ao interessado para aferir a veracidade de suas alegações, diante das informações colacionadas (razões da conta 31232006 (Energia Elétrica) relativas aos anos de 2009, 2010 e 2011 (Arq\_ nao\_pag0003) e quaisquer outras que vier a considerar necessárias.

**Créditos Decorrentes de Encargos de Depreciação e Amortização** O interessado afirma que não há nos autos quaisquer justificativa, por parte da Autoridade Fiscal, para glosar os créditos decorrentes de encargos de depreciação e amortização. O que se tem é a mera informação da ocorrência da glosa, sem quaisquer digressões sobre o porquê das glosas dos créditos sobre cada espécie de bem.

Aduz que os bens são aplicados regularmente no contexto da prestação de serviços, permitindo a sua operação corriqueira, de forma que se caracterizam como bens imprescindíveis para a prestação de seus serviços.

No regime não cumulativo do PIS e da COFINS, podem ser apropriados créditos em relação aos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a:

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

A IN nº 457/2004, que disciplina a utilização de créditos calculados em relação aos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos, vasilhames de vidro retornáveis e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, dispõe:

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.

No Termo de Verificação Fiscal, foi consignado o seguinte:

Com relação à depreciação de bens utilizados como crédito na apuração do PIS/Cofins, considerando-se as atividades da empresa, verificamos que não há respaldo para utilização dos encargos de depreciação de móveis/utensílios e veículos.

Reconheço que a autoridade fiscal foi muito sucinta quanto a este tópico.

Por outro lado, a simples alegação genérica de que os bens são aplicados regularmente no contexto da prestação de serviços, permitindo a sua operação corriqueira, de forma que se caracterizam como bens imprescindíveis para a prestação de seus serviços, de forma alguma tem o condão de legitimar o reconhecimento de um crédito sem previsão legal.

Portanto, deve a autoridade fiscal diligenciar junto ao interessado para aferir a veracidade de sua alegação, e, sendo o caso, considerar a existência dos referidos créditos ou explicitar, de forma detalhada, os motivos das glosas referentes a tais créditos, possibilitando ao interessado exercer, plenamente, seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Quanto às amortizações decorrentes de direito de uso de software, marcas e patentes, o Impugnante alega que, no curso de procedimento de fiscalização, informou, em resposta à intimação recebida, que o fundamento legal para a tomada de créditos sobre os encargos de depreciação dos direitos de uso de software seria o artigo 3º, XI, da Lei nº 10.833/2003.

Afirma que a informação fornecida por ele foi equivocada, na medida em que referido fundamento legal passou a existir somente com a publicação da Lei nº 12.973/2014, em momento posterior ao período objeto de autuação.

Informa que, na verdade, os créditos foram tomados com base no artigo 3º, VI c/c § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para

utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)(...)§ 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 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 e VII 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 2014)Assevera que muitos ativos anteriormente eram classificados no ativo imobilizado e, somente com a mudança do paradigma contábil-tributário brasileiro, cujo início deu-se com a publicação das Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009, passaram a ser mais claramente classificados, contabilmente, no ativo intangível.

Acrescenta que, todavia, do ponto de vista tributário, ainda eram tratados como ativos imobilizados (mormente para fins de desconto de créditos de PIS e COFINS), tendo em vista as regras do Regime Tributário de Transição. Assim, apesar de integrantes do ativo intangível, os bens eram depreciados como se do imobilizado fossem.

Diz que, somente com a publicação da Lei nº 12.973/2014, ativos intangíveis e imobilizado foram regulamentados de forma coordenada, de modo a eliminar a dúplce natureza dos ativos e, que nesse contexto é que a Solução de Consulta nº 7/2010 providencia que os contribuintes não sejam prejudicados pela alteração do paradigma contábil, prevendo justamente que a classificação no ativo intangível feita pela Impugnante, em atenção à determinação da Lei nº 11.638/2007, seja regularmente apta à tomada de créditos de PIS/Cofins nos termos do artigo 3º, VI c/c § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003 (regra de tomada de créditos sobre depreciação anterior à edição da Lei nº 12.973/2014).

Conclui que, tendo em vista o reconhecimento da própria RFB acerca da possibilidade de tomada de créditos (nos termos do artigo 3º, VI c/c § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003 – dispositivo de crédito anterior à Lei nº 12.973/2014) sobre os softwares incorporados ao ativo intangível (por determinação da Lei nº 11.638/2007), em respeito aos fatores de transição contábil-fiscal alheios ao controle dos contribuintes, as glosas relativas à depreciação de Direito de Uso de Software, Software em Desenvolvimento, Marcas, Patentes e Domínio deverão ser canceladas por essa Turma de Julgamento.

Sobre esta questão, cabe registrar que 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.

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”.

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.

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.

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. Vejam-se os dispositivos:

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)”

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: 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.”

Perceba-se que o creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos bens incorporados ao ativo intangível (observadas as

regras contábeis para a classificação do bem neste grupo contábil), está subordinado basicamente:

a) à aquisição do bem intangível de uma pessoa jurídica, não se permitindo apropriação de créditos em relação aos bens desenvolvidos pela própria pessoa jurídica;

b) à inexistência de isenção, alíquota zero, não incidência, etc, beneficiando a operação de aquisição do bem intangível;

c) à utilização do bem intangível, pela pessoa jurídica que o adquire, “na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços” Para a interpretação do requisito apresentado na alínea “c” retro (utilização do bem intangível na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços), deve ser utilizado o mesmo critério que a RFB vem adotando há anos na interpretação da modalidade de creditamento pela aquisição ou produção de ativos imobilizados (inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), qual seja: exige-se a utilização do bem no processo produtivo propriamente dito empreendido pela pessoa jurídica, e não em áreas acessórias, como a atividade administrativa/gerencial, contábil, financeira, etc.

Portanto, uma vez que, quanto às amortizações decorrentes de direito de uso de software, marcas e patentes, domínio, intangível em desenvolvimento, desenvolvimento de software e aquisição de carteira de clientes, consignou a autoridade fiscal que classificar-se-iam como intangíveis, no entanto não estariam ao abrigo do inciso XI do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002, pois o inciso XI foi incluído pela Lei nº 12.973/2014, tendo vigência somente a partir de 1º de janeiro de 2015, deve a autoridade fiscal diligenciar junto ao interessado para aferir a veracidade de sua alegação, e, sendo o caso, considerar a existência dos referidos créditos.

Sendo assim, voto por converter o julgamento em diligência, devendo o presente processo ser encaminhado à Defis/São Paulo, para que a autoridade fiscal, após a leitura atenta da impugnação apresentada pelo de contribuinte, adote as seguintes providências.

- 1) Intimar o interessado a explicitar todos os alegados créditos, de forma detalhada, demonstrando como estes se formaram;
- 2) Confirmando-se a existência de créditos, verificar se tais créditos foram objeto de dedução da contribuição devida em períodos anteriores;
- 3) Confirmando-se os créditos e sua não utilização em períodos anteriores aos lançados, elaborar planilha demonstrativa dos valores passíveis de dedução da contribuição devida nestes períodos;

- 4) Intimar o interessado a comprovar sua alegação quanto às receitas decorrentes da comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado, e, sendo o caso, excluí-las da base de cálculo do PIS e da Cofins lançados na forma cumulativa;
- 5) No caso de alguma alteração, demonstrar a composição efetiva da base de cálculo das Contribuições para o PIS e Cofins nos períodos lançados;
- 6) Apresentar quaisquer outras informações e anexar outros documentos que considere úteis ou necessários ao julgamento do presente feito;
- 7) Dar ciência ao contribuinte dos atos resultantes desta nova diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestar-se nos autos sobre os fatos novos;
- 8) Encaminhar os autos a esta DRJ para continuidade do julgamento administrativo.

Os autos retornaram à DRJ e, uma vez que não havia sido cumprida devidamente a diligência, foram convertidos pela segunda vez em diligência, em 12/04/2021, para que fossem adotadas as providências acima listadas.

#### Do relatório de diligência

Por fim, a diligência foi atendida e do relatório da 2ª diligência cabe transcrever o seguinte:

Após o encerramento da ação fiscal houve o julgamento do Recurso Especial (RESP) nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos previstos nos artigos 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil (CPC), em que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) assentou as seguintes teses relacionadas ao creditamento de insumos para as pessoas jurídicas submetidas ao regime de incidência não cumulativa: “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e nº 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.”(...)Da adoção dos critérios de essencialidade ou relevância pode-se afirmar, com clareza, que não são quaisquer despesas ou custos realizados dentro do processo produtivo que irão gerar o creditamento para fins da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS.

(...)

Com base na conceituação de insumos promovida pelo Resp nº 1.221.170/PR e pela legislação da RFB e soluções de consulta que se seguiram, além dos documentos acostados à impugnação, passo a responder aos questionamentos formulados pelo julgamento.

1) Intimar o interessado a explicitar todos os alegados créditos, de forma detalhada, demonstrando como estes se formaram; Após a explicitação, por parte do interessado, dos seus alegados créditos, de forma detalhada, demonstrando como estes se formaram, deve a fiscalização de forma pormenorizada, indicar aqueles que entende que não devem ser reconhecidos.

Resp.: O contribuinte foi intimado, nos moldes do solicitado pelo julgamento, e apresentou uma planilha com a descrição dos insumos (Doc\_comprobatorios01), fls. 7.055.

A planilha utilizada com a descrição dos insumos é a mesma que havia sido apresentada em resposta ao termo de intimação fiscal nº 6 (Arquivo não paginável -Doc.2, fls. 1.212), com o acréscimo de uma coluna contendo a descrição dos “insumos”.

O arquivo apresentado contém, inclusive, as incorreções relativas ao mês de 12/2013, pois não segrega o que seria especificamente do mês de 12/2013 e a diferença a maior que, durante a fiscalização, foi esclarecida pela empresa como sendo relativa aos créditos extemporâneos. A planilha com os valores corretos, ou seja, com a segregação de despesas e custos do período de 12/2013 é a da resposta ao termo nº 10 (item II, fls. 1.275).

(...)

Quanto aos créditos não passíveis de creditamento, para efeito das contribuições do PIS e da Cofins, tendo em vista a conceituação de insumos promovida pelo acórdão do RESP nº 1.221.170/PR, pela legislação da RFB e soluções de consulta Cosit que sobrevieram, concluo que somente os créditos a seguir deveriam ser glosados:

Propaganda e publicidade de seus produtos e serviços As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, em seus artigos 3º, incisos II, autorizam a apropriação de crédito de PIS e de COFINS relativos aos “bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

(...)

Em que pese o fato de as despesas de propaganda e publicidade serem necessárias para a divulgação de seus produtos e serviços, não há como incluí-las como insumos na cadeia de produção desses produtos e serviços, e por esse motivo as seguintes despesas de propaganda e publicidade devem ser glosadas: (...)

Despesas de cobrança, comissão de cartões de créditos e taxas de serviços bancários

A descrição apresentada pela empresa para utilização dos créditos com base nessas despesas foram as seguintes: (...)

As despesas com taxas de administração de cartões de créditos e débitos já foram objeto de consulta na RFB e houve a publicação da Solução de Consulta Cosit nº 191, de 14 de dezembro de 2021: (...)

A Solução de Consulta tratou especificamente do questionamento do consulente acerca das taxas de administração dos cartões de débitos e créditos, mas concluiu que o raciocínio se aplica integralmente as despesas de cobrança e as despesas de serviços bancários, posto que não há como vinculá-las a produção dos bens ou a prestação de serviços.

#### **UOL assistência técnica (conta contábil nº 31718017)**

Os custos relativos ao UOL assistência técnica estão vinculados às receitas de assinaturas – assistência técnica (conta contábil 41111027). A referida receita está sujeita ao regime cumulativo para apuração das contribuições ao PIS e a Cofins, por força dos artigos 10 e 15 da Lei nº 10.833, de 2003, incluído pela Lei nº 11.051, de 2004, e por esse motivo serão desconsiderados.

(...)

Por essa razão, as despesas/custos listados na resposta ao questionamento 1 serão glosadas das bases de cálculo dos créditos, na apuração das contribuições do PIS e da Cofins devidos.

2) Confirmando-se a existência de créditos, verificar se tais créditos foram objeto de dedução da contribuição devida em períodos anteriores.

3) Confirmando-se os créditos e sua não utilização em períodos anteriores aos lançados, elaborar planilha demonstrativa dos valores passíveis de dedução da contribuição devida nestes períodos.

Considerando-se a pertinência dos questionamentos 2 e 3, a resposta será dada nesse mesmo item. Salientando-se que não há créditos extemporâneos a serem considerados.

#### **Conclusões da primeira diligência fiscal**

Toda controvérsia sobre os créditos extemporâneos surgiu do batimento das bases de cálculo de apuração dos créditos de PIS/Cofins com os valores de despesas e custos registrados contabilmente.

Em resposta ao termo nº 6 foi apresentada nova planilha de apuração do PIS/Cofins das bases de cálculo, tanto de crédito quanto de débito, justamente por conta dessas divergências apontadas em fiscalização.

No termo nº 7 questionamos a diferença verificada, no mês de 12/2013, entre a base total de créditos de PIS/Cofins informada no Dacon (R\$ 214,84 milhões) comparados com os R\$ 93,03 informados na planilha de apuração da empresa.

Na ocasião fomos informados que houve um equívoco na informação do Dacon e que fosse considerada a planilha apresentada pela empresa.

Foram constantes os pedidos de dilação de prazo, conforme podem ser verificados através das respostas aos termos nº 7 e 8:

(...)

As bases de cálculo dos meses de 01/2013 a 11/2013 giravam em torno de R\$ 50 milhões e no mês de 12/2013 saltou para R\$ 93,03 milhões. A diferença encontrada no mês de 12/2013 não tinha qualquer respaldo contábil.

Culminando no termo nº 10, em que esclareço que a demonstração da correta apuração dos tributos cabe a empresa e intimo-os a demonstrar os valores a maior, em 12/2013, sob pena de glosa dos créditos:

(...)

Nesse cenário que se desenvolveu a fiscalização.

A impressão que tenho é que o impugnante quer fazer crer que a fiscalização não aceitou a utilização dos créditos extemporâneos de PIS/Cofins, unicamente pela não informação desses valores em suas declarações. Cita que a legitimidade dos créditos extemporâneos não foi contestada pela fiscalização. O que se pode ver que é um completo desatino.

(...)

Por óbvio que os créditos extemporâneos encontram respaldo na legislação do PIS/Cofins, no entanto, não foi essa a conclusão da fiscalização, como podemos depreender do termo de verificação fiscal, em que relato que desde o termo nº 6, quando a ação fiscal passou a minha responsabilidade, com a aposentadoria do colega, que estão sendo intimados a comprovar as divergências constatadas na competência 12/2013, entre elas as despesas de energia elétrica e, posteriormente, a não utilização dos créditos de PIS/Cofins nos anos de 2009 a 2011.

Após diversos pedidos de dilação de prazo, para a apresentação dos documentos, foram trazidos somente trinta documentos de 2009 a 2011, entre notas de débito e de despesas de energia elétrica, sem quaisquer comprovações da não utilização dos créditos de PIS/Cofins relativos aos anos anteriores.

A conclusão foi de que:

Diante da não comprovação de que as despesas de energia elétrica de 2009 a 2011 não haviam sido utilizadas como créditos de PIS/Coflins anteriormente, os valores foram desconsiderados por esta fiscalização.

Pairavam dúvidas acerca das próprias notas de débito apresentadas, sem quaisquer esclarecimentos adicionais, o que nos levou a diligenciarmos, durante o período de fiscalização, a empresa emissora dessas notas de débitos: a Folha da manhã S/A (pertencente ao grupo Folha/UOL).

Somente depois dessa diligência, em que fomos prontamente atendidos, nos certificamos que as notas de débito foram emitidas em razão da ocupação do mesmo prédio, em andares diferentes, pela Folha e pelo UOL.

A Folha apresentou, inclusive, toda a documentação relativa aos critérios de rateio dessas despesas.

No entanto, o UOL não comprovou que os créditos de PIS/Coflins, relativos as despesas de energia elétrica dos anos de 2009 a 2011, não haviam sido utilizados anteriormente.

Pelos motivos que exporemos a seguir ficará evidenciado que não há créditos extemporâneos a serem utilizados, tanto das despesas de energia elétrica como das outras despesas/custos que a empresa se creditou como se fossem relativas aos anos de 2009 a 2011.

#### **Despesas de energia elétrica de 2009 a 2011**

Conforme relatamos anteriormente os documentos apresentados pela empresa, durante a fiscalização, constam do arquivo não paginável, anexado ao processo digital e ao presente despacho, sob o título de despesas de energia elétrica.

Através dos sistemas informatizados da RFB foram baixadas as ECD, além dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon) e as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF); todos relativos aos anos de 2009 a 2011.

Do batimento das notas apresentadas pela empresa, relativas aos anos de 2009 a 2011, com a ECD, Dacon e DCTF, verificamos que os créditos de PIS/Coflins das despesas de energia elétrica foram utilizados, integralmente, nos anos respectivos.

Apenas para exemplificar tomaremos como base a contabilização da nota de débito emitida em 30/04/2009, mas a escrituração contábil das despesas de energia elétrica se deu da mesma forma em todo o ano de 2009 até 30/09/2009.

(...)

No mês anterior ao pagamento da nota de débito (quando ainda não tinha sido recebida pelo UOL) era lançada uma provisão que transitava a débito

da conta contábil 31232006 (Energia Elétrica) e a crédito da conta 21141004 (Transitória GR/IR – outras): (...)

No mês seguinte o lançamento era complementado ou reduzido para registrar a despesa de energia elétrica efetivamente dispendida. Em relação a nota de débito emitida em 30/04/2009 foi efetivada um crédito de R\$ 19.256,03 para que a despesa correspondesse aos R\$ 255.902,92 (R\$ 275.158,95 menos R\$ 19.256,03): (...)

No período de 01/10/2010 a 31/12/2011 as despesas de energia elétrica foram escrituradas sem o lançamento de provisões, no próprio data da emissão das notas ou de seu pagamento. Como exemplo podemos citar a nota de débito emitida em 30/10/2010 (Ref.: ALE0612): (...)

A contabilização se deu diretamente a conta de despesas de energia elétrica, apenas houve o rateio das despesas para os centros de custo da Diretoria de operações e a Administração Predial Barão de Limeira: (...)

É importante salientar que todas as notas de despesas de energia elétrica apresentadas pelo UOL, como passíveis da apuração de créditos extemporâneos, foram identificadas nas ECD e constaram das bases de cálculo dos créditos de PIS/Cofins, nas despesas de energia elétrica informadas nos Dacon respectivos, sendo compatíveis com os valores confessados nas DCTF, conforme planilha de batimento Dacon X ECD X créditos de PIS/Cofins X DCTF anexa ao despacho.

A partir de 10/2010 as diferenças entre as despesas de energia elétrica e os créditos informados no Dacon, em comparação com a ECD, devem-se pela apuração, pelo UOL, de receitas sujeitas a incidência cumulativa e não-cumulativa e, conseqüentemente, pelo rateio de despesas comuns aos dois regimes de apuração. As ECD de 10/2010 a 12/2011 registraram os créditos de PIS/Cofins pelo seu valor integral (sem o rateio determinado pela lei).

Há que se observar que várias notas de despesas de energia elétrica, dos anos de 2009 a 2011, não foram sequer apresentadas durante a fiscalização e na própria impugnação, mas, ainda assim, estavam escrituradas nas ECD e, também, foram utilizadas pela empresa como bases de cálculo na apuração dos créditos de PIS/Cofins, conforme depreende-se dos Dacon informados pela empresa.

Todos os créditos de PIS/Cofins apurados e informados no Dacon foram utilizados integralmente nos anos respectivos.

Saliente-se que, em procedimento de diligência, ao ser intimada a comprovar a não utilização dos créditos extemporâneos relativos aos anos de 2009 a 2011, limitou-se a apresentar planilhas com os títulos de Dacon de 01/2009 a 12/2010 e as planilhas dos razões das contas contábeis de 01/2009 a 12/2012.

É forçoso lembrar que a comprovação de despesas e custos não prescindem da apresentação de documentos. O artigo 226 do Código Civil é claro, nesse sentido:

“Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.”

Interessante notar, também, que durante a fiscalização o UOL informou que as divergências no mês de 12/2013 decorriam de créditos extemporâneos dos anos de 2009 a 2011, trazendo as notas de débitos e despesas de energia elétrica daquele período.

Agora, em diligência, o escritório responsável pela impugnação informa que se tratam de dispêndios exclusivamente de 2009 a 2010:

**Parte da resposta ao termo fiscal nº 8:**

UNIVERSO ONLINE S/A, sociedade anônima com sede na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, na Avenida Brigadeiro Faria Lima, nº 1384, 6º andar. Jardim Paulistano, CEP 01451-001, devidamente inscrito no CNPJ/MF sob o nº 01.190.184/0001-95, por sua representante legal ao final subscrita, vem, respeitosamente à presença de V.Sa., em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 08 e nos termos protestados na petição protocolada em 24/07/2017, apresentar mídia digital contendo:

- i) Contas de energia elétrica do período de janeiro até dezembro de 2013; e
- ii) Contas de energia elétrica do período de 2009 até 2011, cujos créditos foram utilizados na apuração do PIS/CO FINS do mês de dezembro de 2013.

**Parte da resposta ao termo de diligência fiscal:**

Por fim, a Requerente informa que todo o valor dos créditos apropriados extemporaneamente em 2013 refere-se a dispêndios ocorridos exclusivamente em 2009 e 2010. Os anos-calendário de 2011 e 2012 não geraram créditos aproveitados em 2013.

As respostas do contribuinte em fiscalização e na própria diligência somente reforçam que não há qualquer interesse em comprovar, mês a mês, a existências dessas despesas e custos, em quais competências os créditos de PIS/Cofins deixaram de ser utilizados oportunamente, quantificá-los e, por fim, demonstrar que os créditos utilizados e os valores devidos, em 12/2013, foram corretamente apurados.

De qualquer forma, sendo créditos relativos aos anos de 2009 a 2011 ou 2009 a 2010, pelas razões expostas anteriormente, concluo que houve a utilização integral de créditos de PIS/Cofins sobre todas as despesas de energia elétrica dos anos de 2009 a 2011, em suas respectivas competências, não havendo, portanto, quaisquer valores a serem utilizados em 2013.

**Despesas de aluguéis de imóveis (conta contábil 31231001), aluguel de computadores e periféricos (conta 31271001), aluguel – outros equipamentos (conta 31271003), aluguel de móveis (conta 31271004) e aluguel Data Center (conta 31271008).**

Pelos mesmos motivos relatados anteriormente, com relação as despesas de energia elétrica, apenas com a ressalva de que houve a apresentação em fiscalização de documentos de despesas de energia elétrica de 2009 a 2011, ainda que forma parcial, possibilitando a confirmação da existência individual dessas despesas, de sua contabilização e da utilização oportuna dos créditos de PIS/Cofins; nas despesas de aluguéis, somente é possível verificar que os créditos de PIS/Cofins das despesas de aluguéis de imóveis (conta contábil 31231001), aluguel de computadores e periféricos (conta 31271001), aluguel – outros equipamentos (conta 31271003), aluguel de móveis (conta 31271004) foram utilizados integralmente nas competências dos anos de 2009 a 2010.

É necessário observar que, da mesma forma que nos créditos das despesas de energia elétrica, a partir de 10/2010 as diferenças decorrem da apuração de valores devidos nos regimes de incidência cumulativa e não-cumulativa e do conseqüente rateio de despesas comuns a ambos os regimes.

Ressalte-se que a conta de aluguel de Data Center não possui lançamentos nos anos de 2009 a 2010 e, inclusive, no ano de 2011.

Procedemos a verificação dos lançamentos contábeis das contas de aluguéis nos anos de 2009 a 2010 e confirmamos, nos Dacon, a informação e utilização integral dos créditos de PIS/Cofins, na apuração do PIS/Cofins devidos.

As despesas mensais da conta contábil de aluguéis de imóveis (31231001) foram informadas nas linhas 5 das fichas 06A e 16A, conforme tabela a seguir: (...)

As despesas mensais das contas contábeis de aluguel de computadores e periféricos (31271001), aluguel – outros equipamentos (31271003) e aluguel de móveis (31271004) foram totalizadas e informadas nas linhas 6 das fichas 06A e 16A, conforme tabela a seguir: (...)

#### **Demais contas contábeis (item V – 75 da impugnação)**

As divergências apontadas em relação aos créditos informados pelo impugnante, no item V-75, em bases anualizadas, devem-se:

- a) Quando não considerados integralmente, por entendermos que não se enquadravam nos conceitos de insumos determinados pela lei;
- b) Quando considerados parcialmente, conforme relatamos anteriormente, pelas divergências apontadas no mês 12/2013, e que não encontravam qualquer respaldo contábil.

Durante a diligência foram apresentados os razões das contas contábeis e, posteriormente, houve a apresentação das planilhas de composição das bases de cálculo dos créditos de PIS/Cofins, informados nos Dacon de 2009 e 2010.

Através das próprias planilhas e razões contábeis, apresentadas na diligência, verificamos as despesas e custos compuseram as bases de cálculo de apuração dos créditos de PIS/Cofins, informados nos Dacon de 2009 a 2010, da seguinte forma:

(...)

Concluo, portanto, que as divergências de créditos de PIS/Cofins apontadas pelo impugnante, em bases anualizadas, não encontram respaldo no mês de 12/2013 e nos anos de 2009 e 2010.

Convém esclarecer que, recentemente, no dia 12/05/2020 as Escriturações Fiscais Digitais das contribuições (EFD – contribuições) de 01/2014 a 12/2014 foram retificadas pela empresa e informam valores de créditos de exercícios anteriores, em 11/2013 e 12/2013, ainda maiores dos que os apresentados em fiscalização.

Na EFD contribuições são informadas bases de cálculo de créditos de PIS/Cofins de R\$ 10.634.291,10 em 11/2013 e outros R\$ 94.463.638,02 em 12/2013. O que os leva a não apurar valores devidos de PIS/Cofins não cumulativos nos meses de 01/2014 a 02/2014 e reduzi-lo em 02/2014.

#### **Conclusões da segunda diligência fiscal**

Na apresentação de contrarrazões do relatório/despacho da primeira diligência fiscal o impugnante finalmente admite, após mais de sete anos do encerramento da fiscalização, que a empresa se utilizou de parte de créditos extemporâneos de 2009 e 2010, em duplicidade. Extraio o trecho das contrarrazões informadas pelo impugnante sobre os créditos extemporâneos, ressalte-se o item 36:

#### **IV - DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS EM DUPLICIDADE**

33. A Autoridade Diligenciadora alega que a Requerente não teria sido capaz de comprovar a inexistência de duplicidade de utilização dos créditos extemporâneos de energia elétrica, despesas de aluguéis de imóveis (conta contábil 31231001), aluguel de computadores e periféricos (conta 31271001), aluguel - outros equipamentos (conta 31271003), aluguel de móveis (conta 31271004) e aluguel Data Center (conta 31271008).

34 Por essa razão, a Autoridade Fiscal considerou que a integralidade dos créditos extemporâneos vinculados a essas despesas teria sido aproveitado em duplicidade, razão pela qual a glosa deveria ser mantida

35. Para contestar a conclusão da Autoridade Fiscal, a Requerente produziu a anexa planilha "Análise Créditos Extemporâneos — AIIM

19515.721259/2017-72 (Doc\_Comprobatorios01) a partir dos registros contábeis e informações contidas em DACON dos períodos em que reconhecidas as despesas sobre as quais os créditos extemporâneos foram calculados.

36 Nesse levantamento, a Requerente verificou que, de fato, parte dos valores reconhecidos como créditos extemporâneos foi aproveitado em duplicidade, pois, no período anterior a 2013, a Requerente identificou a existência do reconhecimento de créditos em DACON que também foram aproveitados em 2013 de maneira extemporânea. Dessa forma, segundo a síntese abaixo, a Requerente teria aproveitado créditos extemporâneos em duplicidade no valor de R\$ 2.143.192,59, sendo que a parcela remanescente de R\$ 2.257.624,53 integra: (...)

37. Assim, a Requerente pleiteia que sejam considerados seus cálculos e admitidos em parte os créditos extemporâneos apropriados.

38. Vale frisar que, ainda que a Requerente admita a existência de créditos extemporâneos duplicados, tal reconhecimento não implica a renúncia à discussão administrativa nem autoriza a cobrança dos créditos tributários, pois a Requerente, por meio do item II de sua Impugnação, alega a existência de vício capaz de macular todo o lançamento, o que afeta, inclusive, a discussão em torno dos créditos extemporâneos.

Nas contrarrazões apresentadas pelo impugnante, houve a apresentação de planilhas, fls. 7.056, Doc. Comprobatório 02 (item 2 – análise créditos extemporâneos), contendo os créditos utilizados pela empresa nos Dacon de 2009 e 2010, os créditos extemporâneos que acredita serem passíveis de creditamento, os créditos extemporâneos apurados em duplicidade e um resumo com os créditos que a empresa julga ter direito de se apropriar, além dos que já foram utilizadas à época nos Dacon dos anos de 2009 e 2010.

Ocorre que ao analisarmos os insumos utilizados pela empresa nos Dacon de 2009 e 2010, verificamos que houve a apropriação de créditos que não encontram respaldo na legislação, tais como, os já esclarecidos na resposta ao questionamento nº 1 desse relatório: os gastos com publicidade de seus produtos e serviços (contas contábeis Publicidade Caixa (3151100), Publicidade de Sócios (3151200) e Publicidade Permuta (3151110).

De tal forma que os créditos apurados pela empresa à época já são superiores aos permitidos pela legislação, ainda que sejam utilizados os créditos extemporâneos, não duplicados, apontados em suas contrarrazões. (...)

Além disso, nos meses de 10/2010 a 12/2010 a empresa em suas planilhas fez o batimento de valores utilizados nos Dacon à época, no entanto, informou incorretamente os valores utilizados pela empresa, posto que os

demonstrativos dessas competências já haviam sido retificados anteriormente. Seguem as diferenças de valores encontradas: (...)

As diferenças verificadas nos meses de 10/2010 a 12/2010 implicam no aumento da base de cálculo de créditos utilizados pela empresa em 2010, conforme segue: (...)

Verifica-se, portanto, que dos R\$ 24.406.751,67 de créditos extemporâneos não duplicados que a empresa julga ter, sendo R\$ 11.107.803,02 relativo ao ano de 2009 e R\$ 13.298.948,65 relativo ao ano de 2010, ainda que se considere toda a base de cálculo dos créditos no ano de 2010, ou seja, sem a exclusão dos gastos de publicidade de seus produtos e serviços, não haveria créditos extemporâneos a serem utilizados no ano de 2010. Ao contrário, a base de créditos foi majorada em R\$ 1.443.037,07, conforme tabela a seguir: (...)

Concluo, portanto, pelas razões expostas anteriormente, que não há créditos extemporâneos relativos aos anos de 2009 e 2010 a apropriar em 2013 e, conseqüentemente, os valores deduzidos pela empresa no mês de 12/2013, no valor de R\$ 45.626.422,31, a título de créditos extemporâneos de 2009 e 2010, foram utilizados incorretamente.

Segue em anexo ao presente relatório, as planilhas apresentadas pela empresa, com a demonstração dos créditos extemporâneos não duplicados de 2009 e 2010, e a planilha elaborada pela fiscalização contendo os bases de cálculo dos créditos informados nos Dacon de 2009 e 2010 e as bases de cálculo dos créditos apurados indevidamente nos anos de 2009 e 2010.

4) manifestar-se, especificamente, sobre as alegações/documentação juntada aos autos do contribuinte relacionadas às receitas decorrentes da comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado;

Resp.:

#### **Conclusões da primeira diligência fiscal**

Com relação as contas contábeis: 41111014 (Assinaturas – pré pacote adic. software segurança), 41111019 (Assinaturas - pós pacote adic. software segurança) e 41111032 (Assinaturas SW segurança mobile); as informações que obtivemos durante a fiscalização foi de que se tratava de assinaturas do UO11- antivírus.

Conforme amplamente noticiado à época, inclusive no próprio portal da UOL, o UO11- antivírus foi desenvolvido em parceria com a McAfee:

O novo UOL Antivírus, lançado nesta sexta-feira (27) em parceria do UOL com a McAfee. passa a oferecer proteção para vários dispositivos em um único produto. Com isso, até dez aparelhos entre tablets, smartphones e PCs de um mesmo usuário poderão usar o serviço.

A solução de segurança online multiplataforma, além da proteção contra as principais ameaças digitais como hackers e vírus, vem com serviços para recuperação de dados caso o smartphone seja perdido ou roubado.

Isso porque o UOL Antivírus realiza backup da agenda de contatos, de mensagens SMS e de registro de chamadas. Além disso, ele oferece serviços de localização dos aparelhos com opção de bloqueio remoto, recuperação e remoção dos dados.

Assim, o dono do dispositivo tem a possibilidade de bloqueá-lo, enviar mensagens de alerta ou ainda apagar todos os dados remotamente.

Os planos de assinatura permitem que o UOL Antivírus seja instalado em um (RS 19.90/mês), três (RS 29.90/mês) ou dez dispositivos (RS 49.90/mês).

O novo UOL Antivírus funciona em computadores com Windows (a partir da versão XP) e Apple (a partir da versão Mac OS x 10.8), e em celulares e smartphones com o sistema operacional Android a partir da versão 2.2.

Em caso de dúvidas, o usuário pode entrar em contato com a central de atendimento UOL, disponível 24 horas, 7 dias por semana.

Concluo que as receitas advindas dessa cessão de direito de uso do UOL antivírus estariam sujeitas ao regime de incidência cumulativa do PIS e da Cofins, conforme apurado em fiscalização, e nos moldes do inciso XXV do artigo 10º e artigo 15º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003: (...)

Respondendo ao questionamento do julgador, nas contas contábeis 41111014 (Assinaturas – pré pacote adic. software segurança), 41111019 (Assinaturas - pós pacote adic. software segurança) e 41111032 (Assinaturas SW segurança mobile) não há individualização das receitas de importações.

#### **Conclusões da segunda diligência fiscal**

Nas contrarrazões do relatório da primeira diligência fiscal a empresa apresentou, dentre outros documentos, uma ata notarial registrada no 12º Tabelião de Notas de São Paulo, Livro 3546, página 89, em que há a demonstração de que o acesso aos portais do UOL, relativos ao antivírus, são automaticamente redirecionados a página da McAfee, onde é feita toda a instalação do programa.

Sendo assim, não pairam dúvidas de que não se trata de distribuição de um programa novo desenvolvido em parceria com a McAfee, mas do próprio antivírus desenvolvido no exterior pela McAfee.

Por esse motivo, em que pese o fato de o contrato com a McAfee prever o pagamento por prestação de serviços de suporte, que em tese permaneceriam no regime de incidência cumulativa, caso estivessem segregados, com base no § 2º do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, as bases de cálculos das receitas, descontos, cancelamentos e abatimentos, relativos

as contas contábeis 41111014 (Assinaturas – pré pacote adic. software segurança), 41111019 (Assinaturas - pós pacote adic. software segurança) e 41111032 (Assinaturas SW segurança mobile) serão reclassificadas e incluídas nas bases de cálculo das receitas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa. Os valores devidos de PIS e Cofins, apurados em fiscalização, serão recalculados.

5) No caso de alguma alteração, demonstrar a composição efetiva da base de cálculo das Contribuições para o PIS e Cofins nos períodos lançados.

Resp.:

Com base nas respostas aos questionamentos 1 a 4, elaboramos as planilhas de 1 a 6, nos moldes das planilhas anexadas na autuação fiscal, e foi acrescentada a planilha 7 com os valores lançados na fiscalização e os valores a retificar com base na segunda diligência fiscal.

Saliento que os descontos-permuta mantêm-se excluídos das planilhas de apuração das bases de cálculo das receitas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa, pelas razões expostas no termo de verificação fiscal, item 6.2, fls. 34 a 39.

As receitas de revenda de software importado foram incluídas nas receitas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa e, em consequência, os valores de rateio foram recalculados e aplicados as despesas/custos comuns a receitas cumulativas e não-cumulativas.

As planilhas contendo os créditos da não-cumulatividade foram recalculados considerando-se os créditos apurados pela empresa, com exceção das despesas de propaganda e publicidade de seus produtos e serviços, cobrança, comissão de cartões de créditos e taxas de serviços bancários e UOL assistência técnica.

As planilhas anexadas foram as seguintes:

- Planilha 1 – Contendo as bases de cálculo de cálculo, apuradas pelo UOL, dos débitos e créditos do PIS e da Cofins;
- Planilha 2 - Receitas brutas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa - planilha recomposta na segunda diligência fiscal;
- Planilha 3 - Receitas brutas sujeitas ao regime de incidência cumulativa - planilha recomposta na segunda diligência fiscal;
- Planilha 4 - Créditos do PIS e da Cofins decorrentes de custos, despesas e encargos no regime de incidência não cumulativa – planilha recomposta na segunda diligência fiscal;
- Planilha 5 – Bases de cálculo das receitas utilizadas no cálculo do percentual de rateio entre as receitas brutas sujeitas ao regime de

incidência não cumulativa e as receitas brutas totais auferidas – planilha recomposta na segunda diligência fiscal;

- Planilha 6 – Valores retificados de PIS e Cofins devidos, considerando-se os valores de PIS e Cofins retidos (abatidos do PIS/Cofins não-cumulativos e, caso excedentes, ao PIS/Cofins cumulativos) e os informados em DCTF;

- Planilha 7 – Valores de PIS e Cofins devidos apurados na fiscalização e valores de PIS e Cofins a retificados.

6) Apresentar quaisquer outras informações e anexar outros documentos que considere úteis ou necessários ao julgamento do presente feito.

Resp.:

A impugnante questiona as receitas de webmail como não sendo sujeitas ao regime de incidência cumulativa, no entanto, a RFB já se pronunciou sobre a questão, conforme Solução de Consulta nº 192/2021.

#### **Considerações finais**

O impugnante será cientificado do presente relatório de diligência e reaberto o prazo de trinta dias para sua manifestação, caso entenda-a necessária. Caso opte pela manifestação, a mesma deve ser anexada diretamente ao processo através do e-CAC, conforme determina o artigo 2º da Instrução Normativa RFB nº 2.022, de 16 de abril de 2021.

Considerando-se que a manifestação do impugnante será anexada obrigatoriamente de forma eletrônica, sugiro o retorno do processo DRJ/Rio de Janeiro/RJ para, após a juntada da manifestação, prosseguir no julgamento.

Da manifestação da interessada em face da diligência

Sobre o resultado da diligência, a interessada se manifestou nos seguintes termos:

#### **- OBJETO DESTE PROCESSO E CONCLUSÕES DA DILIGÊNCIA**

1. Este processo administrativo tem por objeto autos de infração lavrados contra a Requerente para exigência da Contribuição ao PIS e Cofins (principal, multa e juros) relativas ao ano-calendário de 2010 (sic). Os autos de infração são fundamentados pelas seguintes alegações da Autoridade Fiscal:

**a. Receitas sujeitas ao regime cumulativo:** parte das receitas da Requerente deveria ter sido submetida ao regime cumulativo do PIS e da Cofins, tendo em vista a regra prevista no artigo 10, XXV, da Lei no 10.833/2003. Como a Requerente havia apurado as contribuições devidas sob o regime não-cumulativo, as Autoridades Fiscais revisaram sua apuração, lançando PIS e Cofins. O fato de a Requerente ter incluído os valores relativos a esse lançamento no Programa Especial de Regularização

Tributária ("PERT"), instituído pela Lei no 13.496/2017, não impediu as Autoridades Fiscais de, indevidamente, constituírem os créditos.

**b. Glosa de Créditos do PIS e da Cofins em função da reclassificação do regime de apuração das contribuições:** as Autoridades Fiscais glosaram parte dos créditos do PIS e da Cofins apropriados pela Requerente sob o argumento de que a reclassificação do regime de apuração das contribuições incidentes sobre parte das receitas - do não-cumulativo para o cumulativo - tem como resultado a necessidade de glosar os créditos vinculados a essas receitas.

**c. Glosa de créditos do PIS e da Cofins com base em alegações de inexistência de base legal ou fática para o creditamento:** créditos do PIS e da Cofins sob a sistemática não-cumulativa apropriados pela Requerente foram glosados pelas Autoridades Fiscais sob o argumento de que não haveria base legal ou não estariam presentes os pressupostos fáticos para tomada dos créditos com base nos artigos 3º das Leis no 1º.637/2002 e nº 10.833/2003.

**d. Glosa de créditos extemporâneos do PIS e da Cofins:** as Autoridades Fiscais glosaram os créditos de PIS e COFINS apropriados extemporaneamente pela Requerente, isto é, calculados em anos-calendários anteriores (2009 a 2011) e utilizados em 2013.

**e. Adição às bases de cálculo dos descontos concedidos em operações de permuta:** a Requerente concede, no curso normal de suas operações, descontos incondicionais sobre operações de permuta de mídias, que não integram a base de cálculo do PIS e da Cofins. As Autoridades Fiscais consideraram que tais descontos deveriam ter sido tributados por terem a natureza de receitas.

2. A Requerente apresentou a competente Impugnação contestando os autos de infração com base nos seguintes argumentos:

a. a Autoridade Fiscal equivocou-se na mensuração da proporção entre receitas cumulativas e não cumulativas (item III da Impugnação), pois: débitos foram incluídos no PERT (item 111.1 da Impugnação); as receitas de assinatura de e-mail não estão enquadradas no artigo 10, XXV, da Lei no 10.833/2003 (item 111.2 da Impugnação); e parte das receitas decorre da exploração de softwares importados, cujas receitas, por força do artigo 10, § 2º, da Lei nº 10.833/2003, estão submetidas ao regime não cumulativo das contribuições (item 111.3 da Impugnação);

b. o conceito de insumo adotado pela Autoridade Fiscal é equivocado, pois demasiadamente restritivo, não se coadunando com a adequada interpretação do instituto (item IV.2 da Impugnação);

c. os créditos apropriados pela Requerente encontram embasamento legal ou decorrem de insumos adquiridos por ela (item IV.5 da Impugnação);

d. os descontos em operações de permuta são descontos incondicionais, não devendo integrar a base de cálculo da Contribuição ao PIS e a Cofins (item IV da Impugnação); e e. em caráter subsidiário, é ilegítima a incidência de juros sobre as multas de ofício (item V da Impugnação).

3. A DRJ converteu o julgamento da Impugnação apresentada pela Requerente em diligência por meio da Resolução no 12-004.045 (fls. 3.942-4.028), através do TDPF nº 0819000-2018-01076-7, tendo concluído que: (I) a Requerente não poderia se apropriar de créditos sobre bens e serviços que foram glosados no momento da lavratura dos autos de infração; (II) a Requerente teria se aproveitado em duplicidade dos créditos extemporâneos envolvendo as seguintes despesas: energia elétrica, despesas de aluguéis de imóveis (conta contábil 31231001), aluguel de computadores e periféricos (conta 31271001), aluguel - outros equipamentos (conta 31271003), aluguel de móveis (conta 31271004) e aluguel Data Center (conta 31271008); e (iii) não haveria, nas contas contábeis 41111014, 41111019 e 41111031, individualização das transações capaz de demonstrar que houve revenda de softwares importados e, conseqüentemente, aplicação do artigo 10, § 20, da Lei no 10.833/2003 para submissão das receitas ao regime não-cumulativo das contribuições.

4. Contudo, a DRJ entendeu por converter novamente o julgamento em diligência, para, na mesma linha do primeiro procedimento:

"1) Intimar o interessado a explicitar todos os alegados créditos, de forma detalhada, demonstrando como estes se formaram;

2) Confirmando-se a existência de créditos, verificar se tais créditos foram objeto de dedução da contribuição devida em períodos anteriores;

3) Confirmando-se os créditos e sua não utilização em períodos anteriores aos lançados, elaborar planilha demonstrativa dos valores passíveis de dedução da contribuição devida nestes períodos;

4) Intimar o interessado a comprovar sua alegação quanto às receitas decorrentes da comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado, e, sendo o caso, excluí-las da base de cálculo do PIS e da Cofins lançados na forma cumulativa;

5) No caso de alguma alteração, demonstrar a composição efetiva da base de cálculo das Contribuições para o PIS e Cofins nos períodos lançados;

6) Apresentar quaisquer outras informações e anexar outros documentos que considere úteis ou necessários ao julgamento do presente feito;

7) Dar ciência ao contribuinte dos atos resultantes desta nova diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestar-se nos autos sobre os fatos novos;

8) Encaminhar os autos a esta DRJ para continuidade do julgamento administrativo." (fls. 7.017)5. Em observância à Resolução da DR.1, através do TDPF nº 0819000-2021-00299-0, a Requerente foi intimada a apresentar os seguintes documentos e esclarecimentos:

"1 — Explicitar todos os alegados créditos, na impugnação, de forma detalhada, demonstrado como estes se formaram. Devem ser informadas as competências em que se deram, vinculadas as respectivas contas contábeis;

2 — Em se tratando de créditos extemporâneos, apresentar uma planilha contendo a competência em que se originaram, a vinculação a respectiva conta contábil e apresentar as planilhas de apuração da competência originária e das seguintes, cotejando-as com as Dacon e DCTF, para a demonstração efetiva de que os créditos não foram utilizados." (fl. 7.026)6. Em face dessa intimação, a Requerente apresentou duas respostas onde:

Item 1 - A Requerente apresentou planilha que demonstra a relação da descrição dos créditos, indica as contas contábeis e as competências em que eles foram reconhecidos.

Item 2 - A Requerente apresentou planilha com a relação dos créditos extemporaneamente aproveitados e reconheceu que parte deles foi aproveitada em duplicidade e que a outra parte é legítima e íntegra.

7. A Autoridade Diligenciadora analisou as respostas da Requerente, por meio do Despacho de Encerramento de Diligência (fls. 7.077-7.118), e concluiu que:

(i) os créditos considerados insumos deveriam ser reconhecidos, mantendo-se, contudo, a glosa relativa às seguintes despesas: (a) publicidade, propaganda e veiculação e (b) despesas de cobrança, comissão de cartões de créditos e taxas de serviços bancários;

(ii) a Requerente teria se aproveitado em duplicidade dos créditos extemporâneos envolvendo as seguintes despesas: energia elétrica, despesas de aluguéis de imóveis (conta contábil 31231001), aluguel de computadores e periféricos (conta 31271001), aluguel - outros equipamentos (conta 31271003), aluguel de móveis (conta 31271004) e aluguel Data Center (conta 31271008); e

(iii) as receitas relativas à comercialização do antivírus desenvolvido no exterior pela McAfee estão sujeitas ao regime não-cumulativo das contribuições.

8. A Requerente manifesta sua concordância com relação aos créditos reconhecidos pelo Relatório de Diligência Fiscal e às reclassificações relativas às receitas devidamente sujeitas ao regime não-cumulativo, conclusões que devem ser adotadas pela DRJ quando do julgamento da

Impugnação. Contudo, o Relatório em questão contém razões improcedentes, demonstrando a Requerente nesta Manifestação:

(i) A possibilidade de aproveitamento dos créditos relativos às despesas com (a) publicidade, propaganda e veiculação e (b) despesas de cobrança, comissão de cartões de créditos e taxas de serviços bancários, na qualidade de insumo, uma vez que essenciais e relevantes para o processo produtivo da Requerente (itens 11.1 e 11.2);

(II) A necessidade de cancelamento do auto de infração relativo aos valores de PIS e Cofins decorrentes da UOL Assistência Técnica (Conta Contábil nº 31718017) (item III); e

(iii) A demonstração de que os créditos extemporâneos foram apenas parcialmente aproveitados em duplicidade (item IV).

9. É o que se passa a demonstrar.

## **II – DOS CRÉDITOS NÃO-CUMULATIVOS**

10. O Relatório de Diligência Fiscal analisou a planilha apresentada pela Requerente na segunda diligência fiscal contendo toda a relação dos créditos aproveitados decorrentes de despesas com insumo para sua atividade. Ao término da diligência, as autoridades fiscais admitiram parte significativa dos créditos, mas mantiveram dois grupos de glosas: (1) publicidade, propaganda e veiculação (item 11.1) e (II) despesas de cobrança, comissão de cartões de créditos e taxas de serviços bancários (item 11.2).

11. A Requerente entende que o reconhecimento dos créditos pelas autoridades fiscais é correto, mas que elas também deveriam ter reconhecido os créditos sobre os dois grupos acima mencionados. Nos itens seguinte, a Requerente demonstrará que o creditamento sobre tais despesas também deve ser reconhecido, uma vez que se trata efetivamente de insumos para o processo produtivo.

### **11.1 – Publicidade, Propaganda e Veiculação**

12. Concluiu a diligência que as despesas com publicidade, propaganda e veiculação não se enquadrariam no conceito de insumos para o processo produtivo da Requerente, motivo pelo qual se deveria manter a glosa:

"Em que pese o fato de as despesas de propaganda e publicidade serem necessárias para a divulgação de seus produtos e serviços, não há como incluí-las como insumos na cadeia de produção desses produtos e serviços, e por esse motivo as seguintes despesas de propaganda e publicidade devem ser glosadas:" (fl. 7.085)

13. Contudo, conforme se demonstrará neste tópico, tais despesas guardam estrita relação de essencialidade e relevância com o processo produtivo da Requerente, sendo verdadeiros insumos.

14. Das despesas glosadas pelas autoridades fiscais, a maioria das contas diz respeito a dispêndios com publicidade de produtos e serviços da própria Requerente, que, conforme se demonstrará neste tópico, guardam estrita relação de essencialidade e relevância com o processo produtivo da Requerente, sendo verdadeiros insumos. Ademais, as despesas registradas na conta 31731005 (Custo Publicidade - Afiliados - PJ) referem-se a despesas incorridas pela Requerente para veiculação de publicidade de seus produtos/serviços ou de seus parceiros, sobre as quais discorreremos inicialmente.

15. Os valores pagos aos afiliados referem-se a contratações firmadas entre a Requerente e terceiros detentores de site ("Afiliados") para divulgação dos serviços/produtos da Requerente e de seus parceiros no site dos Afiliados. Os prints abaixo, extraídos do site que hospeda o programa de Afiliados (<https://afiliados.uol.com.br/>), deixam claro a relação entre Requerente, seus clientes e os afiliados:

(...)

16. Portanto, a Requerente remunera os Afiliados para divulgação de seus produtos/serviços e de seus parceiros. Há, portanto, nítida essencialidade envolvida, o que dá para a atividade a natureza de insumo, autorizando a tomada de créditos. Com efeito, esses serviços contratados pela Requerente são essenciais ao exercício das atividades da Requerente e, conseqüentemente, à geração das receitas delas decorrentes.

17. As despesas registradas na conta 31731005 (Custo Publicidade - Afiliados - P3) seguem uma lógica semelhante, porém envolvem mídias tradicionais e não dizem respeito ao programa de afiliados da Requerente, devendo ser, também, consideradas insumos.

18. Inclusive, a própria Autoridade Fiscal havia admitido a possibilidade de tomada de créditos sobre despesas envolvendo publicidade de terceiros, por entender que elas seriam essenciais e indissociáveis à prestação dos serviços da Requerente:

"Tendo-se em conta que a empresa mantém um portal eletrônico com propagandas, disponibilização de informações, assinaturas de pacotes de segurança digital, cursos, jogos, hospedagem de hosts, entre outras, concluo que, ao contrário da maior parte das empresas, os gastos com computadores, servidores, softwares, propaganda e publicidade de terceiros e de conexões com a rede e a Internet são insumos em suas atividades, constituindo-se em partes essenciais e indissociáveis à prestação de serviços da UOL" (fl. 56, grifos da Requerente)

19. Contudo, por um lapso, acredita a Requerente, as despesas registradas nas contas 31731005 foram glosadas, sendo que, admitindo-se a lógica da

própria Autoridade Fiscal, os créditos deveriam ter sido permitidos, motivo pelo qual deve-se concluir pelo afastamento da glosa.

20. As demais despesas foram incorridas para divulgação dos produtos da própria Requerente e conferem créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins, pois a divulgação de sua marca é essencial para a prestação dos serviços ou, ao menos, lhe agrega utilidades.

21. Confira-se, para ilustrar, recorte de um dos contratos de prestação de serviços de publicidade, assinado com a África São Paulo Publicidade Ltda.:

(...)

22. Existem julgados da DR.1 e do CARF que negam o direito a créditos de PIS e Cofins sobre publicidade e propaganda. Ocorre que tais julgados tratam de casos em que o objeto social do contribuinte não abarca as atividades de publicidade e divulgação de conteúdo - varejistas, industriais, prestadores de serviço, dentre outros. Como a Requerente atua em um ramo de negócios onde ela comercializa, veicula e intermedia publicidade, há uma nítida diferenciação entre os efeitos da publicidade de sua marca para os efeitos da publicidade realizada por outros contribuintes.

23. Com efeito, ao promover sua própria marca, tornando-a mais conhecida entre os brasileiros, a Requerente aumenta, também, a visibilidade dos produtos, marcas, empresas e serviços divulgados em seu site, que se aproveitam diretamente da publicidade da marca da Requerente. Ou seja, os gastos com publicidade têm um efeito imediato sobre a marca da Requerente e sobre a de seus clientes, que terão mais notoriedade divulgando em um site ou por meio de uma pessoa jurídica também notória.

24. A pergunta a que se deve responder para determinar se as despesas de publicidade da Requerente são insumos é simples: um anunciante prefere ver seus produtos e serviços no site de um contribuinte que investe em publicidade e tem uma marca conhecida e notória ou em qualquer meio de comunicação, até aquele que não tem notoriedade alguma?

25. Vê-se, portanto, uma clara utilidade na publicidade contratada pela Requerente para a prestação de seus serviços, pois ela, além de divulgar sua marca, torna mais eficaz a divulgação de produtos e serviços de seus clientes.

26. Deveras, o investimento da Requerente em publicidade é equivalente ao investimento de uma sociedade industrial em seu parque fabril: trata-se de medida tendente a preparar as ferramentas da empresa para produzirem mais ou melhores produtos.

27. Há, pois, uma nítida essencialidade nos serviços de publicidade contratados pela Requerente, que devem ser considerados insumos de seu

processo produtivo, afastando-se a conclusão do Relatório de Diligência Fiscal.

## **II.2 — Despesas de Cobrança, Comissão de Cartões de Créditos e Taxas de Serviços Bancários**

28. O Relatório de Diligência consignou a necessidade de manutenção das glosas com base na Solução de Consulta Cosit nº 191/2021, que concluiu que as taxas de administração de cartões não são consideradas insumos, entendimento esse, que segundo a fiscalização, seria também aplicável às despesas de cobrança e as despesas de serviços bancários:

"As despesas com taxas de administração de cartões de créditos e débitos já foram objeto de consulta na RFB e houve a publicação da Solução de Consulta Cosit nº 191, de 14 de dezembro de 2021: (...) A Solução de Consulta tratou especificamente do questionamento do consulente acerca das taxas de administração dos cartões de débitos e créditos, mas concluiu que o raciocínio se aplica integralmente as despesas de cobrança e as despesas de serviços bancários, posto que não há como vinculá-las a produção dos bens ou a prestação de serviços." (fls. 7.086-7.087)

29. Conforme já detalhado em sede de Impugnação, as despesas registradas na conta 31211001 (Cobrança Bancária) estão relacionadas a tarifas bancárias envolvidas na cobrança dos planos de assinatura da Requerente e intermediação de pagamentos realizados pelo PagSeguro.

30. Todas as demais contas (31211002 - Comissão de Cartão de Crédito; 31211006 - Outras Despesas Cobrança; 31221001 - Taxa de Serviços Bancários) envolvem despesas exclusivamente incorridas para viabilização das atividades do PagSeguro.

31. Com efeito, outro serviço comumente prestado pela Requerente, à época dos fatos, é o de facilitador de pagamentos, por meio de um produto denominado PagSeguro, que pode ser contratado pela internet no seguinte endereço eletrônico: <https://pagseguro.uol.com.br/#rmlc>

32. Esse serviço era, à época dos fatos jurídicos tributários em análise, prestado para empresas e pessoas físicas que vendem ou compram produtos e serviços pela internet, e consiste, basicamente, na intermediação do pagamento entre o adquirente do produto e o vendedor, ficando a Requerente responsável pela cobrança e repasse dos recursos.

33. A essência do PagSeguro, portanto, envolve a intermediação de pagamentos. Para a prestação de serviços, deve haver o pagamento de uma gama de taxas e comissões às instituições bancárias envolvidas na operacionalização do pagamento. Sem elas, a operação não seria concluída. Por esse motivo, as taxas e comissões pagas pelo UOL são insumos de sua atividade, guardando uma relação de pertinência e relevância para a

prestação dos serviços de intermediação de pagamento, devendo essa Turma cancelar as glosas efetuadas.

34. É verdade que a jurisprudência administrativa e judicial rechaça a possibilidade de cálculo de créditos da Contribuição ao PIS e Cofins sobre comissões e taxas pagas a instituições financeiras. Contudo, é necessário fazer o devido distinguishing entre os casos para os quais o entendimento majoritário é aplicado e a hipótese da Requerente.

35. Com efeito, as companhias em geral utilizam os meios de pagamento para receber por suas vendas efetuadas ou pela prestação de serviços realizadas. Os meios de pagamento não são, para elas, sua atividade empresarial, mas mecanismos viabilizadores da coleta de disponibilidades em caixa, assim como ocorre no caso da Solução de Consulta Cosit nº 191/2021, utilizada no Relatório de Diligência Fiscal como fundamento para a manutenção da glosa.

36. No caso da Requerente, quando explora as atividades do PagSeguro, a interação com instituições financeiras e operadoras de cartões de crédito consiste precisamente na sua atividade fim de prestação de serviços. Isto é, a viabilização dos pagamentos utiliza os serviços de instituições financeiras e operadoras de cartão de crédito, que são nela diretamente consumidos e aplicados.

37. Assim, no caso da Requerente, até mesmo o conceito restritivo de insumos levaria à conclusão de que as comissões e taxas pagas são insumos para a prestação de serviços (PagSeguro) da Requerente.

38. Portanto, as glosas dos créditos calculados sobre referidas despesas devem ser canceladas por essa Turma de Julgamento, que devem tratar cum grano salis a corrente jurisprudencial majoritária que rechaça a possibilidade de tomada de créditos sobre despesas com taxas e comissões.

### **II.3 — Despesas vinculadas ao serviço UOL Assistência Técnica (Conta Contábil nº 31718017)**

39. O Relatório de Diligência Fiscal concluiu que as receitas relativas ao UOL Assistência Técnica estariam sujeitas ao regime de incidência cumulativa do PIS e da Cofins, com base nos artigos 100, XXV, e 150 da Lei nº 10.833/2003:

"Os custos relativos ao UOL assistência técnica estão vinculados às receitas de assinaturas — assistência técnica (conta contábil 41111027). A referida receita está sujeita ao regime cumulativo para apuração das contribuições ao PIS e a Cofins, por força dos artigos 10 e 15 da Lei nº 10.833, de 2003, incluído pela Lei nº 11.051, de 2004, e por esse motivo serão desconsiderados." (fl. 7088)

40. Contudo, como demonstrado pela Requerente no item III.3 da Impugnação (tema que também será abordado no item III desta

Manifestação), o fato de o serviço "UOL Assistência Técnica" estar vinculado a softwares importados implica a sujeição de suas receitas ao regime não-cumulativo, o que permite a apuração de créditos aos custos diretamente associados a eles. Essa regra decorre do art. 10, § 2º, da Lei nº 10.833/2003, que exclui do regime cumulativo as receitas derivadas de softwares importados:

"§ 2º O disposto no inciso XXV do caput deste artigo não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado." (grifos da Requerente)

41. É evidente que as receitas conexas à comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso, como a receita de assistência técnica, no caso do software importado, devem também ser submetidas ao regime não-cumulativo, por força do § 2º do artigo 10 da Lei nº 10.833/03. A aplicação desse dispositivo no caso dos softwares da Requerente já foi reconhecida por essa autoridade fiscal no próprio Relatório de Diligência Fiscal no caso dos Softwares McAfee:

"Por esse motivo, em que pese o fato de o contrato com a McAfee prever o pagamento por prestação de serviços de suporte, que em tese permaneceriam no regime de incidência cumulativa, caso estivessem segregados, com base no § 2º do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, as bases de cálculos das receitas, descontos, cancelamentos e abatimentos, relativos as contas contábeis 41111014 (Assinaturas - pré pacote adic. software segurança), 41111019 (Assinaturas - pós pacote adic. software segurança) e 41111032 (Assinaturas SW segurança mobile) serão reclassificadas e incluídas nas bases de cálculo das receitas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa. Os valores devidos de PIS e Cofins, apurados em fiscalização, serão recalculados." (fl. 7116, grifos da Requerente)

42. Dessa forma, deve-se aplicar o mesmo entendimento para o caso das receitas de assistência técnica, tratando-se, portanto, de receitas sujeitas ao regime não-cumulativo.

43. Mesmo que se entenda que as receitas não estão sujeitas ao regime cumulativo, isso não permite a glosa integral dos créditos, mas apenas a adoção de um método de cálculo distinto. Com efeito, o art. 3º, §§ 7º e 8º, da Lei nº 10.833/2003 determina expressamente que a existência de receitas cumulativas implica não a glosa dos créditos, mas a adoção de um método de rateio:

"§ 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."

44. Caso essa DRJ insista na manutenção da glosa, a Requerente pede que, ao menos, seja determinado o rateio dos créditos, nos termos do art. 3º, §§ 7º e 8º, da Lei nº 10.833/2003.

45. Portanto, a Requerente pleiteia que os gastos com assistência técnica (conta 31718017) sejam admitidos, por serem insumos de sua atividade atrelados a softwares importados (vide item V.5.4 da Impugnação), submetidos ao regime não-cumulativo por força do art. 10, § 2º, da Lei nº 10.833/2003. Caso assim não se entenda, a Requerente pleiteia que, ao menos, seja determinado o rateio dos créditos, nos termos do art. 3º, §§ 7º e 8º, da Lei nº 10.833/2003.

### III — DAS RECEITAS CUMULATIVAS

46. Além de glosas créditos apurados pela Requerente, as autoridades fiscais entenderam, no momento de lavrar os autos de infração, que parcela das receitas da Requerente estariam sujeitas ao regime cumulativo do PIS e da Cofins por força do art. 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003:

47. No curso dessa diligência, as autoridades fiscais reconheceram expressamente que as receitas reconhecidas nas contas 41111014 (ASSINATURAS - PRÉ PACOTE ADIC. SOFTVVARE), 41111019 (ASSINATURAS - PÓS PACOTE ADIC. SOFTWARE) e 41111032 (ASSINATURAS - SW SEGURANÇA MOBILE), acatando a argumentação da Requerente (vide fls. 7.116). A reclassificação das demais receitas foi mantida e os argumentos da Requerente refutados ou ignorados. A tabela abaixo resume a situação de cada uma das contas contábeis cujas receitas, inicialmente, foram consideradas como sujeitas ao regime cumulativo:

48. A Requerente tratará nos itens seguintes desta Impugnação das receitas cuja submissão ao regime não-cumulativo não foi admitida pelas autoridades fiscais.

#### III.1 — Débitos incluídos no PERT (41111027 e 41111029)

49. A Requerente reconheceu a submissão indevida de parte de suas receitas ao regime não-cumulativo e incluiu os débitos correlatos no PERT,

instituído pela Medida Provisória no 783/2017, convertida na Lei no 13.496/2017, antes mesmo da autuação:

50. Contudo, as autoridades fiscais ignoraram a inclusão desses débitos no PERT por entenderem que (a) a Requerente havia perdido a "espontaneidade"; e (b) somente os débitos objeto de lançamento posterior à publicação da Lei nº 13.496/2017 poderiam ter sido incluídos no PERT (fl. 90).

51. Os argumentos utilizados pelas autoridades fiscais são improcedentes, pois:

(a) "espontaneidade" é um instituto típico e exigível apenas para a ocorrência de denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional, não sendo aplicável ao PERT; e

(b) o artigo 1º, § 2º, da Lei nº 13.496/2017 permite a inclusão no PERT de débitos vencidos até 30 de abril de 2017, constituídos ou não, caso dos débitos da Requerente.

52. Em prol da síntese, a Requerente remete-se aos argumentos aprofundados contidos no item 111.1 de sua Impugnação, os quais requer sejam admitidos por essa DR.1, e que se reconheça a quitação integral de tais débitos.

### **III.2 - Serviços de Valor Adicionado (4111006 e 4111008)**

53. As autoridades fiscais também consideraram que as receitas decorrentes da assinatura de e-mails e suporte deveriam ter sido submetidas à sistemática cumulativa da Contribuição ao PIS e da Cofins, com base na regra prevista no artigo 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003:

54. A diligência não refutou nem analisou de maneira específica os argumentos da Requerente, tendo apenas mencionado quais receitas poderiam sujeitar-se ao regime não-cumulativo.

55. Ocorre que os serviços de assinatura de e-mail não devem ser enquadrados no rol de atividades prevista no artigo 10, XXV, da Lei no 10.833/2003, pois eles têm a natureza de Serviços de Valor Adicionado - SVA, figura presente no artigo 61 da Lei no 9.472/1997, que regulamenta os serviços de telecomunicações:

"Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações."

56. O SVA não se confunde com o serviço de telecomunicação ("serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde") e seu conceito envolve os serviços que, por si só, não possibilitam a emissão, transmissão ou recepção de dados, mas acrescenta a um serviço de telecomunicação novas atividades, no que tange ao armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação das informações transmitidas pela telecomunicação propriamente dita.

57. No caso concreto, a assinatura de e-mails acrescenta a um serviço de telecomunicação novas utilidades, o que, nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.472/19972, configura-o como SVA. Tanto é assim que nos autos da ação ordinária nº 2.037/053.04.034321-1, já transitada em julgado, movida pela Requerente contra o estado de São Paulo (Doc. 02 da Impugnação), foi-lhe reconhecido o direito de não se submeter ao ICMS com relação às receitas decorrentes do "conteúdo exclusivo UOL", que envolve o pacote de assinatura de e-mails. O acórdão proferido pelo TJSP, cuja ementa segue abaixo transcrita, sintetiza seu entendimento:

"ICMS - Não incidência sobre serviço de acesso à Internet e ao 'conteúdo exclusivo UOL' - Precedentes - Inteligência da Súmula nº 334 do STJ - Sentença de Procedência - Reexame necessário e recurso voluntário da Fazenda desprovidos - Recurso da autora provido para afastamento de litispendência reconhecida na sentença".

58. Portanto, sendo o serviço de assinatura de e-mail um SVA, ele não pode ser considerado, nos termos do artigo 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003, um serviço cuja receita é decorrente "das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas", haja vista que, conforme reconhecido na ação judicial, trata-se de um típico caso de SVA, que não se confunde com serviços de desenvolvimento de software e conexos.

59. Com efeito, ou um serviço é considerado SVA – regendo-se pela Lei de Telecomunicações -, ou ele tem a natureza de um serviço de desenvolvimento de software e conexos, cuja tributação será afetada pelo artigo 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003. Pelo fato de os serviços de assinatura de e-mail não terem a natureza de serviços de desenvolvimento de softwares e demais serviços relacionados listados no artigo 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003, mas, na verdade, qualificar-se como SVA, as receitas

decorrentes de sua exploração estão sujeitas ao regime cumulativo das contribuições.

60. Por essa razão, tendo em vista que os serviços de assinatura Email constituem típica hipótese de serviço de valor adicionado, sobre a receita deles decorrente não se aplica a cumulatividade da Contribuição ao PIS e da Cofins prevista no artigo 10, XXV, da Lei no 10.833/2003, sendo indevida a reclassificação da natureza das receitas efetuada pela Autoridade Fiscal.

#### **IV – DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS**

61. As autoridades fiscais encerraram a diligência e concluíram que a Requerente não poderia se aproveitar de créditos extemporâneos:

"Concluo, portanto, pelas razões expostas anteriormente, que não há créditos extemporâneos relativos aos anos de 2009 e 2010 a apropriar em 2013 e, conseqüentemente, os valores deduzidos pela empresa no mês de 12/2013, no valor de R\$ 45.626.422,31, a título de créditos extemporâneos de 2009 e 2010, foram utilizados incorretamente."

62. As autoridades fiscais refutam os créditos extemporâneos de um ponto de vista jurídico (o direito material não o permitiria) e probatório (haveria uma parcela em duplicidade dos créditos, já aproveitada em 2009 e 2010).

63. Quanto à impossibilidade jurídica de utilização de créditos extemporâneos, esse argumento é improcedente, pois o art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e no 10.833/2003 prevê expressamente que os créditos não utilizados em um período de apuração poderão ser utilizados em outros, extemporaneamente. A Requerente destaca precedentes da CSRF e do CARF que admitem a possibilidade de utilização de créditos extemporâneos sem a necessidade de retificação das obrigações acessórias, desde que respeitado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos:

"APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. POSSIBILIDADE. É possível a utilização de créditos extemporâneos, independentemente de retificação das declarações correspondentes (DCTF e Dacon), não cabendo a este Colegiado criar óbices não levantados pelo Fisco na glosa efetuada, notadamente aqueles envolvendo a possibilidade da existência do crédito e/ou seu aproveitamento em duplicidade." (Acórdão 3301-012.641, de 28/06/2023)

"REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em

outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes." (Acórdão 9303-012.981, de 17.03.2022)

64. O Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, em voto proferido no julgamento formalizado sob o acórdão no 9101-006.134, da 1ª Turma da CSRF, reconheceu a legitimidade do procedimento sob a perspectiva contábil:

"O pagamento indevido ou a maior de um tributo gera um direito de crédito ao contribuinte contra a Fazenda passível de ser restituído ou compensado. O mesmo vale para o creditamento de um tributo que seja não cumulativo, de forma que haverá um crédito a ser compensando com os débitos do mesmo tributo no âmbito da apuração do referido tributo.

Todavia, quando a determinação de que um pagamento foi indevido ou a maior se dá em um exercício social subsequente ao do referido pagamento, tal crédito costuma ganhar a alcunha de extemporâneo.

(...) nos socorremos da Estrutura Conceitual (CPC 00) que traz a regra geral de reconhecimento de ativos. Conforme o item 4.44 do Pronunciamento Conceitual Básico: "um ativo deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser mensurado com confiabilidade".

Nota-se que o ativo é reconhecido quando for PROVÁVEL que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para entidade.

Nessa linha, o reconhecimento extemporâneo no caso em tela faz total sentido sob a ótica das normas contábeis.

E não é só, com relação ao conceito de probabilidade, o item 4.40 do Pronunciamento Conceitual Básico, assim dispõe: "O conceito de probabilidade deve ser adotado nos critérios de reconhecimento para determinar o grau de incerteza com que os benefícios econômicos futuros referentes ao item venham a fluir para a entidade ou a fluir da entidade. O conceito está em conformidade com a incerteza que caracteriza o ambiente no qual a entidade opera. As avaliações acerca do grau de incerteza atrelado ao fluxo de benefícios econômicos futuros devem ser feitas com base na evidência disponível quando as demonstrações contábeis são elaboradas".

Desse modo, a probabilidade está relacionada com o grau de incerteza de que haverá os benefícios econômicos futuros. Não resta dúvida de que a

incerteza está relacionada com a evidência disponível em um determinado momento. (...)

Estamos diante uma situação clara de alteração das estimativas, situação na qual as próprias normas contábeis admitem que o registro contábil se dá no momento de alteração das estimativas, isto é, não há que ser feito o registro de forma retroativa.

Assim, entendo que é correto o procedimento adotado pelo contribuinte de registrar extemporaneamente os créditos de PIS e COFINS após a publicação de soluções de consulta da Receita Federal."

65. Portanto, não existem óbices jurídicos para o aproveitamento de créditos extemporâneos. Também não existem as supostas inconsistências documentais apresentadas pelas autoridades fiscais.

66. Com efeito, no curso do procedimento de diligência, a Requerente apresentou planilha onde evidenciou de maneira precisa a apuração e uso dos créditos extemporâneos (arquivo não paginável, fl. 7056). Nesse arquivo, a Requerente comparou as despesas reconhecidas contabilmente em 2009 e 2010 com os créditos reconhecidos em DACON nos mesmos anos, demonstrando a parcela dos créditos extemporâneos utilizados em 2013. Isto é, a parcela dos créditos calculados sobre as despesas incorridas em 2009 e 2010 que não geraram créditos no período.

67. Por uma questão de transparência, a Requerente demonstrou em seu arquivo que havia se aproveitado de créditos extemporâneos em duplicidade (créditos de PIS/Cofins no valor de R\$ 2.143.192,59):

68. Apesar de a Requerente entender que parcela dos créditos extemporâneos foi reconhecida em duplicidade, esse reconhecimento não implica uma admissão de legitimidade dos créditos tributários, pois, como alegado no item II da Impugnação, existem vícios que maculam o lançamento e devem implicar a exoneração integral dos créditos tributários.

69. Portanto, a Requerente pleiteia que os créditos extemporâneos por ela utilizados sejam reconhecidos, exonerando-se integralmente os créditos tributários lançados.

#### **V — DAS CONCLUSÕES**

70. A Requerente pede que as conclusões das autoridades fiscais que implicaram a exoneração de créditos tributários sejam admitidas por essa DRJ, exonerando-se o crédito tributário equivalente.

71. Quanto à parcela mantida do crédito tributário, a Requerente refuta-as e reitera os argumentos e provas contidos em sua Impugnação, requerendo a exoneração integral do crédito tributário.

É o relatório.

Em sessão de 29/08/2024, a DRJ julgou a impugnação parcialmente procedente, tendo adotado a seguinte ementa (Acórdão nº 107-026.444):

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.

Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do direito tributário.

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade dos lançamentos efetuados quando o procedimento fiscal for instaurado conforme a legislação vigente, e o lançamento fiscal for efetuado por autoridade competente e encontrar-se devidamente motivado, com descrição precisa e detalhada dos fatos, trazendo todas as informações necessárias para a sua devida compreensão e o exercício do contraditório e da ampla defesa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIOS. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. OBSERVÂNCIA.

Considera-se respeitado o princípio processual da busca pela verdade material quando a autoridade fiscal se empenha no exame da documentação probatória, inclusive intimando a contribuinte a prestar esclarecimentos no caso de inconsistências.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO – SVA.

A exclusão da sistemática da não-cumulatividade da Cofins instituída pela Lei nº 10.833, de 2003, alcança as receitas decorrentes de serviços de telecomunicações, quais sejam, os serviços de transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

As receitas decorrentes da prestação do chamado serviço de valor adicionado, ou seja, aquele que acrescenta, a um serviço de telecomunicações, atividades

relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações, contas de e-mail, submetem-se à nova sistemática da não-cumulatividade da Cofins.

PERT. CONSOLIDAÇÃO. REVISÃO DO FISCO.

Ao incluir valores em parcelamento especial os contribuintes confessam débitos aferidos pela sistemática do lançamento por homologação, restando ao Fisco a possibilidade de atuar, pelo lançamento de ofício, em casos de incorreção ou omissão daqueles.

Em 08/10/2024, a Recorrente apresentou seu recurso voluntário, tendo aduzido razões semelhantes àquelas já apresentadas em impugnação, relativamente às matérias restantes, além de tópico preliminar de nulidade.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Bruno Minoru Takii**, Relator

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

Relativamente ao recurso de ofício, esse também deverá ser admitido, pois o valor exonerado ultrapassa o valor de alçada fixado pela Portaria MF nº 02/2023, de R\$ 15.000.000,00.

### I – Preliminares

#### I.1. – Nulidade da decisão da DRJ

Em tópico preliminar, a Recorrente alega que houve cerceamento de defesa por parte da DRJ, pois alguns “argumentos e provas” teriam deixado de ser analisados, dando especial ênfase em laudo técnico de caracterização de sua atividade e, também, em suposta vinculação dos gastos com serviço de publicidade à sua atividade secundária de prestação de serviços.

Quanto às provas, tem-se que, pelo princípio do livre convencimento motivado (art. 371, CPC), o julgador é obrigado a motivar a sua decisão, apontando todos os fundamentos e indicando as provas – sendo esse o caso – que o levaram a decidir nesse ou naquele sentido. Ou seja, não é necessário o apontamento de todas as provas, mas apenas aquelas que suportaram a conclusão do julgador, razão pela qual o simples fato de não se ter feito menção ao laudo técnico trazido pela Recorrente não invalida, *de per se*, a decisão proferida pela DRJ.

Já no que diz respeito aos argumentos recursais, tem-se que esses devem ser apreciados pela autoridade julgadora, exceto se a fundamentação apresentada para eventual argumento principal seja coerente e suficiente para a superação daqueles que lhe são reflexos ou subsidiários, pois, caso contrário, haverá a caracterização de omissão e consequente cerceamento de defesa, resultado em nulidade da decisão (cf. art. 59, inc. II, do Decreto nº 70.235/1972).

No presente caso, relativamente aos gastos com publicidade, a Recorrente alegou que (a) uma parte da verba é destinada a veicular seus produtos/serviços – ou de afiliados - em plataformas de afiliados, (b) uma segunda parte é destinada a veicular seus produtos/serviços em mídias tradicionais e (c) uma terceira parte é empregada como insumo de sua prestação de serviço de publicidade, sendo que, em relação a essa última, teria havido omissão por parte da DRJ.

Em sua impugnação, essa razão recursal é trazida à fl. 1.345-1.346, onde se diz que a Fiscalização teria reconhecido a natureza de insumo para as despesas com publicidade vinculadas à prestação de serviços, mas que, por possível lapso, teria deixado de considerar as contas 31731005 e 31521002, que possuíam a mesma natureza:

177. Inclusive, a própria Autoridade Fiscal havia admitido a possibilidade de tomada de créditos sobre despesas envolvendo publicidade de terceiros, por entender que elas seriam essenciais e indissociáveis à prestação dos serviços da Impugnante:

“Tendo-se em conta que a empresa mantém um portal eletrônico com propagandas, disponibilização de informações, assinaturas de pacotes de segurança digital, cursos, jogos, hospedagem de hosts, entre outras, concluo que, ao contrário da maior parte das empresas, os gastos com computadores, servidores, softwares, propaganda e publicidade de terceiros e de conexões com a rede e a internet são insumos em suas atividades, constituindo-se em partes essenciais e indissociáveis à prestação de serviços da UOL” (fl. 56, grifos da Impugnante)

178. Contudo, por um lapso, acredita a Impugnante, as despesas registradas nas contas 31731005 e 31521002 foram glosadas, sendo que, admitindo-se a lógica da própria Autoridade Fiscal, os créditos deveriam ter sido permitidos.

No acórdão da DRJ, embora não tenha feito menção à tese vinculada às contas contábeis em questão, a DRJ fez referência à lógica adotada pelo Auditor Fiscal e concluiu que todas as linhas referentes à publicidade tinham a mesma natureza – de despesa vinculada à operação de venda -, não ensejando direito ao creditamento:

A autoridade fiscal consignou que as despesas de propaganda e publicidade dos produtos do UOL, apesar de necessárias à atividade da empresa, não se incluem

no conceito de insumos, pois não são aplicadas e consumidas na prestação dos serviços e, por esse motivo, foram excluídas na apuração dos créditos do PIS e da Cofins.

A interessada, por sua vez, alega que faz jus ao desconto de créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins sobre uma base vasta de insumos, que vão desde despesas relacionadas ao desenvolvimento de software até despesas com publicidade e propaganda.

Afirma, ainda, que remunera os afiliados para divulgação de seus produtos/serviços e também de seus parceiros. Havendo, portanto, nítida essencialidade envolvida, o que dá para a atividade a natureza de insumo, autorizando a tomada de créditos. Aduz que esses serviços contratados por ela são essenciais ao exercício das suas atividades e, conseqüentemente, geração das receitas delas decorrentes.

Informa, também, que as despesas registradas nas contas 31731005 31521002 (Comissão S/Vendas Publicidade) seguem uma lógica semelhante, porém envolvem mídias tradicionais e não dizem respeito ao programa de afiliados da Impugnante, devendo ser, também, consideradas insumos.

**Acredita que, por um lapso, as despesas registradas nas contas 31731005 e 31521002 foram glosadas, sendo que, admitindo-se a lógica da própria Autoridade Fiscal, os créditos deveriam ter sido permitidos.**

Não merecem acolhida tais alegações da interessada.

Ainda que se observe que as despesas com publicidade, propaganda e veiculação sejam extremamente importantes para o êxito da empresa no mercado, elas não constituem insumo passível de creditamento no sistema de não cumulatividade do PIS e da Cofins, pois se trata de despesas operacionais com vendas que, por falta de previsão legal, não há como proceder à utilização pretendida.

Ademais, repisa-se que esse entendimento ficou patente no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, onde excluiu-se, taxativamente, as “Despesas com Vendas”, citando dentre elas alguns dos gastos analisados naquele processo, como promoções e propagandas.

Portanto, devem ser mantidas as glosas relacionadas a este tópico.

Portanto, como não houve omissão por parte da DRJ sobre o ponto suscitado, tem-se que a preliminar deve ser rejeitada.

## II - Mérito

### II.1. Receitas cumulativas

Relativamente a esse tópico, alega a Recorrente que a totalidade das receitas por si auferidas (a) estavam sujeitas ao regime não-cumulativo de apuração das contribuições ao PIS/COFINS, e não à exceção trazida pela Fiscalização e prevista no art. 10, inc. XXV, da Lei nº 10.833/2003, ou (b) nos casos em que a Recorrente identificou a existência de erro, houve confissão, feita por meio de PERT.

Desta forma, após a realização de diligência e da decisão da DRJ, remanesceram as receitas registradas nas contas “41111006 – Assinaturas Suporte Call Center”, “41111027 – Assinaturas – Assistência Técnica” e “41111029 – Assinaturas – Pré Suporte Call Center”:

| Conta         | Natureza                              | Valor Considerado    |
|---------------|---------------------------------------|----------------------|
| 41111006      | ASSINATURAS SUPORT CALL CENTER        | 10.795,00            |
| 41111027      | ASSINATURAS - ASSISTÊNCIA TÉCNICA     | 41.586.635,14        |
| 41111029      | ASSINATURAS - PRÉ SUPORTE CALL CENTER | 15.813.892,77        |
| <b>Total-</b> |                                       | <b>57.414.322,91</b> |

Para a defesa específica do regime tributário aplicável sobre essas receitas, a Recorrente trouxe os seguintes argumentos recursais:

**(a) Débitos incluídos no PERT – aplicável às contas “41111027 – Assinaturas – Assistência Técnica” e “41111029 – Assinaturas – Pré Suporte Call Center”**

Para as contas “41111027 – Assinaturas – Assistência Técnica” e “41111029 – Assinaturas – Pré Suporte Call Center”, a Recorrente confessa que teria errado e que, de fato, o regime aplicável seria o cumulativo.

Contudo, defende que o auto de infração não poderia ter sido lavrado, isto porque a empresa teria aderido ao PERT (Lei nº 13.496/2017) antes da lavratura do auto de infração e que, nesse ato, já teria informado débito calculado pelo regime cumulativo. Para comprovação, juntou memória de cálculo utilizada na consolidação de débitos no programa de parcelamento.

Ao verificar o mencionado documento, não é possível afirmar que os débitos informados no PERT digam respeito especificamente ao ajuste procedido sobre as receitas vinculadas a essas contas, uma vez que não há a apresentação dos cálculos que levaram aos débitos informados na planilha abaixo:

## Débitos PIS/COFINS 2013

|           | Principal           | Multa             | Juros               | Selic  | Total                     |
|-----------|---------------------|-------------------|---------------------|--------|---------------------------|
| Janeiro   | 155.334,11          | 31.066,82         | 81.379,54           | 52,39% | 267.780,47                |
| Fevereiro | 146.339,61          | 29.267,92         | 75.862,45           | 51,84% | 251.469,98                |
| Março     | 161.584,55          | 32.316,91         | 82.779,76           | 51,23% | 276.681,22                |
| Abril     | 158.836,96          | 31.767,39         | 80.419,16           | 50,63% | 271.023,51                |
| Maiο      | 169.421,14          | 33.884,23         | 84.744,45           | 50,02% | 288.049,82                |
| Junho     | 171.604,56          | 34.320,91         | 84.601,05           | 49,30% | 290.526,52                |
| Julho     | 181.639,45          | 36.327,89         | 88.258,61           | 48,59% | 306.225,95                |
| Agosto    | 181.842,37          | 36.368,47         | 87.066,13           | 47,88% | 305.276,98                |
| Setembro  | 180.415,99          | 36.083,20         | 84.921,81           | 47,07% | 301.421,00                |
| Outubro   | 188.029,32          | 37.605,86         | 87.151,59           | 46,35% | 312.786,77                |
| Novembro  | 187.047,20          | 37.409,44         | 85.218,71           | 45,56% | 309.675,35                |
| Dezembro  | 196.731,11          | 39.346,22         | 87.958,48           | 44,71% | 324.035,81                |
|           | <b>2.078.826,37</b> | <b>415.765,27</b> | <b>1.010.361,73</b> |        | <b>3.504.953,37 Total</b> |
|           | 103.941,32          | 20.788,26         | 50.518,09           |        |                           |

De toda forma, deve-se aqui pontuar que a adesão ao PERT (em 13/11/2017) ocorreu após o início da Ação Fiscal (TDPF nº 08.1.90.00-2016-00315-1, de 30/03/2016) e que, em função disso, era dever do Auditor Fiscal proceder à revisão dos créditos tributários e, sendo o caso, proceder ao lançamento tributário, com a imposição de multa de ofício e juros de mora, a teor do que dispõe o art. 142 e 149 do CTN.

Por via de consequência, também não é possível falar em espontaneidade, já que a confissão só ocorreu durante o curso da ação fiscal. Nesse sentido, cito jurisprudência deste E. CARF:

GLOSA DE DESPESAS. OPÇÃO POR PARCELAMENTO ESPECIAL – PERT APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. ESPONTANEIDADE. INOCORRÊNCIA.

O procedimento fiscal se inicia a partir do primeiro ato de ofício, praticado por servidor competente, fato que exclui a espontaneidade. Assim, a adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária - PERT, efetuada durante o procedimento de fiscalização, não ilide o lançamento de ofício quanto à acusação fiscal de que reduziu indevidamente o lucro líquido, mediante a apropriação de despesas não necessárias e de despesas não comprovadas, tampouco a aplicação de multa de ofício.

(CARF. Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção. PAF nº 10845.726918/2017-51. Rel. Raimundo Pires de Santana Filho. Pub. 29/10/2024)

Evidentemente, a questão da eventual compreensão do débito que é objeto de discussão neste processo por aquele informado no PERT deverá ser analisada pela DRF. Porém, essa questão não é objeto do presente caso.

Desta forma, mantenho aqui a decisão da DRJ quanto ao ponto.

**(b) Revenda de software importado sujeito ao regime não cumulativo – aplicável às contas “41111006 – Assinaturas Suporte Call Center”, “41111027 – Assinaturas – Assistência Técnica” e “41111029 – Assinaturas – Pré Suporte Call Center”**

Para as receitas registradas nas contas “41111006 – Assinaturas Suporte Call Center”, “41111027 – Assinaturas – Assistência Técnica” e “41111029 – Assinaturas – Pré Suporte Call Center”, a Recorrente traz a tese de que o regime não cumulativo se lhes aplicaria, pois seriam referentes a gastos com a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de softwares importados, o que permitiria a aplicação da exceção prevista no art. 10, §2º, da Lei nº 10.833/2003.

De início, não conheço das alegações relativas à conta “41111006 – Assinaturas Suporte Call Center”, por serem estranhas à lide.

Depois, causa estranheza a apresentação dessa tese para as receitas contábeis das demais contas mencionadas, pois a simples verificação de seus nomes indica que sequer se referem à comercialização de softwares.

No tópico seguinte, serão analisados os créditos de não-cumulatividade considerados como não conformes ao conceito de insumo.

**I.2. – Conceito de insumo**

Quanto à questão do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de não cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, antes mesmo da posição vinculante trazida pelo STJ no REsp nº 1.221.170, havia já o entendimento neste E. CARF de que o critério utilizado não poderia ser aquele adotado pela legislação do IPI – onde só se admite o creditamento sobre matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção –, pois extremamente restritivo e inadequado às previsões legais específicas dessas contribuições, tampouco se poderia utilizar os critérios de dedutibilidade previstos na legislação do IRPJ, uma vez que o texto legal das contribuições não prevê abertura e liberdade semelhante àquela disposta no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 (ex. Acórdão nº 3202-001.022, julgado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção na sessão de 27/11/2013).

Em sede de recurso repetitivo (Temas nº 779 e 780), o STJ julgou o REsp nº 1.221.170 na sessão de 22/02/2018, buscando cravar o ponto entre os extremos da restritividade imposta na legislação do IPI – tese essa até então adotada pela RFB por meio das INs RFB nº 247/2002 e 404/2004 – e, do outro lado, e a maior permissividade prevista nas normas atinentes ao IRPJ.

E sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes, foram fixadas as teses de que (a) as INs da RFB eram ilegais, 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.

Para o Tribunal Superior, a essencialidade se refere ao item do qual o produto ou serviço dependa de forma fundamental, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade ou suficiência.

Já o critério de relevância diz respeito à necessidade de integração do item ao processo produtivo como um todo, e não exatamente na produção ou na execução do serviço, seja por peculiaridades na cadeia produtiva ou em razão de imposição legal. Quanto a esse critério, destaca-se no voto que o seu alcance é mais abrangente que o da pertinência, esse sim, demandante de uma ligação direta do insumo à produção ou à execução de serviços:

(...) 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.

Consoante se verifica no voto do Ministro Cambell Marques, por se ter optado pela adoção de critérios subjetivos, haveria a necessidade de análise casuística de cada rubrica, adotando-se, para isso, o chamado “teste de subtração” onde, por meio de um exercício mental, subtrai-se do cenário o custo/despesa “candidato” ao desconto de créditos de PIS/COFINS.

Desta forma, caso a subtração do item obste a atividade da empresa ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes, tem-se que o custo/despesa deve ser tido como insumo. Por outro lado, sendo negativa a resposta, obsta-se o direito ao creditamento. É o que se verifica no trecho abaixo:

(...) 4. São "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 obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

No âmbito da Administração Tributária, houve a publicação da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 e, pela Receita Federal, o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, vinculando a Administração Tributária à comentada decisão do STJ.

Especificamente em relação às despesas decorrentes de imposição legal, a Nota da PGFN esclarece que se trata de “itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos”:

A Autoridade Fiscal reconheceu que as receitas auferidas pela prestação de serviços de assinatura de e-mails e pela contratação de planos de assinatura de segurança digital (Pré pacote adic. Software, Pós pacote adic. Software e SW segurança mobile) se enquadram na previsão do inciso XXV do art. 10 da Lei 10.833/2003, cujo teor é o seguinte:

(...)

Quanto aos serviços de assinatura de e-mail, entendeu a DRJ que as receitas deles decorrentes devem se submeter ao regime não cumulativo porque não teriam “natureza de serviços de desenvolvimento de software e demais serviços relacionados listados no artigo 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003 (...)” (fl. 7.483). Esses são os únicos fundamentos expostos para afastar a subsunção dos fatos à norma.

A decisão de primeira instância se estende sobre questão irrelevante para a definição da legalidade do presente lançamento. Segundo a DRJ, o plano de assinatura de e-mail faz parte do conceito de serviço de valor adicionado (art. 61, §1º, da Lei 9.472/1997 - Lei Geral das Telecomunicações), afastando, assim, a incidência do art. 10, VIII, da Lei 10.833/2003. Sucede que, como o lançamento não está fundamentado nessa norma, trata-se de motivação alheia ao presente caso; afinal, ainda que a DRJ concluísse ser a hipótese de serviço de telecomunicação, não seria possível alterar o critério jurídico adotado pela Autoridade Fiscal.

A única controvérsia pendente nestes autos consiste em definir se os serviços de assinatura de e-mails oferecidos pelo UOL se amoldam ao disposto no artigo 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003. Nesse ponto, cumpre demonstrar, com a devida vênia, o equívoco do órgão julgador acerca da interpretação do inciso XXV e de sua aplicação ao caso concreto.

O objeto social do recorrente contempla expressamente a prestação de serviços de informática, de modo que não deve haver dúvidas acerca de sua caracterização como empresa de serviços de informática. Vejamos:

(...)

O inciso XXV do art. 10 da Lei 10.833/2003 determina que permanecem sujeitas ao regime cumulativo das contribuições as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das seguintes atividades:

E procedidas a considerações sobre o entendimento deste Julgador sobre o alcance do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS, vamos à análise casuística das rubricas que foram objeto de questionamento, pontuando-se, antes disso, que a Recorrente é empresa que tem por *“objeto social a condução de diversas atividades no campo das tecnologias da informação, como por exemplo a hospedagem de sites, o gerenciamento de bancos de dados, o desenvolvimento de novas tecnologias, a veiculação de publicidade eletrônica etc.”*, conforme explicação trazida em seu recurso voluntário.

### **II.2.1. – Publicidade, propaganda e veiculação**

Há certas rubricas dentro da temática dos insumos que recebem um prejulgamento negativo, figurando, dentre essas, os gastos com publicidade e propaganda, onde a linha de argumentação normalmente adotada pelos contribuintes é o impacto sobre o aumento de suas receitas e a importância disso para o crescimento da empresa frente aos seus pares.

Na imensa maioria dos casos, as demonstrações trazidas apresentam ganhos substanciais, mas não suficientes para que, em um teste de sua subtração, chegue-se à conclusão de que a atividade é inviabilizada ou gravemente prejudicada, o que assegura, assim, direito à dedução para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL no lucro real, mas não permite avançar para o creditamento de PIS/COFINS, que exige não só a necessidade da despesa, mas também e fundamentalmente a sua essencialidade e/ou relevância.

Outro óbice geralmente apontado para essa rubrica é o de que, dentro do fluxo de negócio da empresa, a sua alocação não ocorre dentro da fase produtiva ou de prestação de serviços, mas em momento posterior, que seria a realização de vendas, o que faz sentido na maior parte dos casos, pois, se a publicidade e a propaganda se prestam a aumentar as vendas, a essa atividade ela está atrelada.

Todavia, há alguns setores econômicos em que esse cenário não se apresenta com a mesma clareza, inclusive no que diz respeito a se tratar apenas de uma despesa de venda, pondo-se em destaque as empresas que atuam no que se conhece hoje como “economia digital”, tal como é o caso da Recorrente, cuja receita depende intrinsecamente da divulgação e consequente popularidade de seu portal eletrônico.

É de se salientar que a Recorrente tem como atividade principal e é assim reconhecida como uma empresa dedicada à comunicação, diferindo sensivelmente das empresas que atuam nesse setor por, desde o seu nascimento, estar presente apenas no mercado digital. Ou seja: não se vê uma notícia veiculada pela UOL em jornais ou revistas físicos – meio hoje em extinção –, tampouco em canal de rádio ou na televisão aberta, de forma tal que só se acessa ao que ela divulga por meio dos famosos “cliques” ou, da forma menos comum, digitando o seu endereço eletrônico.

Quando um cliente contrata a Recorrente para exibir sua campanha publicitária, ele assim o faz com base em métricas de tráfego eletrônico que a empresa contratada possui, métrica essa que só pode ser mantida mediante esforço massivo em publicidade para a condução de mais público para a sua plataforma e, nesse sentido, a publicidade contratada poderia ser considerada como um insumo do serviço prestado de publicidade.

Observe-se que, especificamente em relação ao serviço prestado de publicidade, os gastos incorridos para a captação de mais fluxo virtual não são propriamente destinados à realização de novas vendas de espaço publicitário – sendo, no entanto, um efeito colateral disso –, mas fazem parte da criação do ecossistema necessário para que o serviço contratado – que é exibição eficaz do contratante – possa ser prestado dentro do que razoavelmente se espera de uma empresa de mídia digital.

Assim, ao veicular campanhas publicitárias em mídias de terceiros (virtual, rádio, televisão), a contribuinte faz a captação de audiência pela qual pagam os seus clientes, sendo, desta forma, essencial à sua atividade de publicidade e, também, não vinculada exclusivamente – mas colateralmente – a uma atividade de venda. Desta feita, para as despesas com publicidade vinculadas às receitas de publicidade da Recorrente, tendo aqui a considerá-las como insumos, tal como o fez, aliás, o próprio Auditor Fiscal, conforme se pode verificar de trecho de seu relatório (fl. 56):

**Tendo-se em conta que a empresa mantém um portal eletrônico com propagandas**, disponibilização de informações, assinaturas de pacotes de segurança digital, cursos, jogos, hospedagem de hosts, entre outras, concluo que, ao contrário da maior parte das empresas, os gastos com computadores, servidores, softwares, **propaganda e publicidade de terceiros** e de conexões com a rede e a internet **são insumos em suas atividades**, constituindo-se em partes essenciais e indissociáveis à prestação de serviços da UOL.

Todavia, apesar de as receitas de publicidade responderem individualmente por parte substancial dos ingressos da empresa, ela ainda exerce as atividades de comercialização de produtos digitais e de prestação de serviços não relacionados à publicidade, tal como suporte em informática e intermediação de vendas, todos esses, sem exceção, oferecidos de forma online.

De início, antes de adentrar nas questões mais profundas de mérito, vê-se aqui a necessidade de aplicação da Súmula CARF nº 234, relativamente aos gastos com publicidade e propaganda vinculados às receitas de revenda de mercadorias (físicas ou virtuais, mas não abrangendo a intermediação, por se tratar de serviço), pois, de acordo com a tese sumulada, *“na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003”*.

Agora, relativamente aos gastos vinculados às receitas de prestação de serviços não publicitários, tendo aqui a ter outro posicionamento, reconhecendo, porém, que a proximidade da atividade de venda é maior que aquela verificada na venda de espaço publicitário.

Diferentemente do que ocorre quando a empresa possui estabelecimento físico, onde existe, ao menos, a possibilidade que se deparar com a empresa, no ambiente virtual, a chegada de audiência depende exclusivamente dos meios utilizados para a divulgação, podendo ser pela via da mídia tradicional, ou por tráfego pago às empresas que controlam os buscadores e redes sociais, ou em plataformas parceiras, ou pelo pagamento de influenciadores, dentre outras opções existentes nesse mercado, pois é pouco ou nada provável que alguém, aleatoriamente, digite uma URL da internet e consiga acessar a página em que um serviço é anunciado e prestado exclusivamente de forma online.

Observe-se que, se um escritório de advocacia faz gastos com publicidade, ele o faz com a intenção de ampliar o leque de clientes possíveis para além daqueles que alcançaria pelos métodos tradicionais; também, se uma montadora de veículos paga uma propaganda, ela o faz para ampliar o seu leque de clientes para além daqueles que eventualmente passem pelas concessionárias de sua marca.

No caso das empresas de existência limitada ao mundo digital, o gasto com publicidade não se destina a ampliar um leque existente de clientes, mas é fundamento e condição para que a empresa possua clientes, razão pela qual não é possível dizer que se trate de simples gasto destinado à ampliação de vendas. A publicidade é, nesse contexto, a própria razão de existir da empresa, podendo-se dizer que, sem ela, não haverá pouca prestação de serviços, mas prestação alguma, inviabilizando, evidentemente, a possibilidade de exercício desse específico tipo de atividade empresarial.

Apesar de se tratar de posição isolada, esses mesmos contornos também foram identificados em recente decisão de relatoria da Conselheira Flavia Sales, onde se entendeu que os gastos com publicidade e propaganda incorridos por empresa que atua exclusivamente por

meios digitais deveriam ser considerados como insumos, pois esse seria o único meio que a empresa possuiria para chegar aos seus potenciais consumidores.

A seguir, transcrevo o trecho da fundamentação da mencionada decisão (Acórdão nº 3201-012.196):

Portanto, existe apenas uma única forma de a Recorrente atrair novos clientes e gerar novas receitas: o investimento em publicidade, propaganda e marketing. A Recorrente não consegue chegar aos potenciais consumidores pela via tradicional (através de um estabelecimento em boa localização, por exemplo), sendo absolutamente necessária a divulgação da sua marca e das soluções integradas que oferece aos seus clientes.

(CARF. Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção. PAF nº 19311.720262/2017-65. Acórdão nº 3201-012.196. Rel. Flavia Sales Campos Vale. Pub. 06/01/2025)

Dentro dessa lógica, os gastos com publicidade, propaganda e veiculação incorridos pela Recorrente devem ser tidos como insumos, exceto aqueles vinculados às receitas de comercialização de produtos, para os quais se aplica a Súmula CARF nº 234.

Todavia, após a realização das votações durante a sessão de julgamento, vencido o voto aqui apresentado, voto por reconhecer apenas os créditos sobre as contas nº 31511008, 31723001, 31731005.

#### **II.2.2. – Despesas de cobrança, comissão de cartões de crédito e taxas de serviços bancários**

Assim como ocorre com os gastos com publicidade e propaganda, a tese de as despesas com taxas de cartão de crédito e demais serviços bancários seriam insumos costuma ser sumariamente rejeitada no âmbito contencioso administrativo, pois já se pressupõe que não estejam vinculadas às atividades produtivas, mas apenas às operações de venda.

Por esse motivo, a DRJ procedeu a uma análise superficial do assunto para negar provimento à matéria recursal, evocando, para isso, a Solução de Consulta Cosit nº 191/2021 e o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 36/2011.

É o que se verifica na fundamentação do acórdão recorrido:

A Impugnante alega que as despesas financeiras desconsideradas pela Fiscalização podem ser classificadas como insumos, assim como as taxas pagas às administradoras de cartões de crédito, com base no requisito da essencialidade.

O auditor fiscal, por sua vez, informa que as despesas com taxas de administração de cartões de créditos e débitos já foram objeto de consulta na RFB e houve a publicação da Solução de Consulta Cosit nº 191, de 14 de dezembro de 2021, cuja ementa se transcreve abaixo:

(...)

A Solução de Consulta tratou especificamente do questionamento do consulente acerca das taxas de administração dos cartões de débitos e créditos, mas concluiu-se que o raciocínio se aplica integralmente as despesas de cobrança e as despesas de serviços bancários, uma vez que não há como vinculá-las à produção dos bens ou à prestação de serviços.

Cabe registrar, ainda, que por força do disposto no art. 33, I da Instrução Normativa RFB nº 2058, de 9 de dezembro de 2021, as soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação têm efeito vinculante no âmbito da RFB.

Embora não se desconheça que as taxas cobradas pelos bancos e pelas empresas administradoras de cartões de débito e crédito correspondem a gastos imprescindíveis para o desenvolvimento da atividade da empresa, não constituem insumo da atividade operacional da pessoa jurídica, justamente por não comporem os gastos com o processo produtivo (industrialização, fabricação de produtos e/ou prestação de serviços).

Aliás, esse entendimento ficou patente no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça – STJ, como visto, onde excluiu-se, taxativamente, as “Despesas com Vendas”, citando dentre elas alguns dos gastos analisados naquele processo, como comissão de vendas a representantes, promoções e propagandas, telefone e comissões. E indubitavelmente tem-se, nesse diapasão, as taxas de administração de cartão de crédito.

Sobre o assunto, inclusive, há manifestação expressa da RFB por meio do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 36, de 16/02/2011 (DOU de 17/02/2011), que é perfeitamente aplicável, mesmo após a publicação do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, já que neste se tratou tão-somente de conceituar o termo ‘insumo’ a ser aplicado na utilização de créditos no sistema de não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, que não é o caso de taxas pagas às administradoras de cartões de crédito ou débito:

(...)

Sendo assim, mantêm-se as glosas.

Entretanto, ao assim decidir, ficou bastante claro que tanto a Fiscalização quanto a DRJ não se atentaram aos esclarecimentos prestados pela Recorrente acerca dessas despesas.

Segundo a Recorrente, todas as despesas com as mencionadas taxas não estão atreladas à sua atividade de comercialização de produtos ou de prestação de serviços de modo geral, mas a um serviço específico e de conhecimento amplo, que são os serviços de intermediação bancária conhecidos como “PagSeguro”.

Desta forma, ao menos em tese, os gastos com as referidas taxas não estariam vinculados à venda de produtos/serviços, mas ao serviço de intermediação bancária prestada pela Recorrente, o que, evidentemente, autorizaria o seu creditamento como insumo.

Todavia, ao se verificar a explicação dada pela própria Recorrente durante o curso do processo, apenas a conta “31211002 – Comissão Cartão Crédito” teria essa exclusiva natureza, pois, nos demais casos, ou se referem a taxas vinculadas a vendas de produtos/serviços da contribuinte, ou há contaminação de parte do saldo por taxas com essa natureza:

| Conta    | Crédito                     | Descrição   |
|----------|-----------------------------|---|
| 31211001 | COBRANÇA BANCÁRIA           | Custo com tarifas bancárias nas operações de cobrança dos planos de assinatura do UOL e de intermediação de pagamento realizadas pelo PagSeguro |
| 31211002 | COMISSÃO CARTÃO CRÉDITO     | Custo com comissão paga a Cilelo, Hipercard e Amex nas operações com cartões de crédito na intermediação de pagamento realizadas pelo PagSeguro |
| 31211006 | OUTRAS DESPESAS COBRANÇA    | Custo com tarifas bancárias nas operações de cobrança dos planos de assinatura do UOL   |
| 31221001 | TAXAS DE SERVIÇOS BANCÁRIOS | Custo com tarifas bancárias nas operações de cobrança dos planos de assinatura do UOL e de intermediação de pagamento realizadas pelo PagSeguro |

Desta forma, dada a contradição existente e limitação do conjunto probatório, reconheço a natureza de insumo apenas para as despesas lançadas na conta “31211002 – Comissão Cartão Crédito”.

### **II.2.3. – Despesas vinculadas ao serviço UOL Assistência Técnica (Conta nº 31718017)**

Nesse tópico, apesar de fazer menção expressa apenas à conta nº 31718017 – prestação de serviço de assistência técnica vinculada à comercialização de licença de uso de software importado –, a Recorrente também traz defesa em relação às demais contas, as quais se refeririam à contratação de serviços de call center receptivo, destinado ao atendimento e ao suporte de clientes que já contrataram alguns dos serviços ofertados pela empresa.

De início, vê-se novamente hipótese de aplicação da Súmula CARF nº 234, relativamente aos serviços vinculados à conta nº 31718017, pois tais receitas se referem a atividade de natureza comercial da contribuinte.

Já no que diz respeito aos serviços de call center receptivo contratados, tanto a Fiscalização quanto a DRJ firmaram entendimento de que, por não se vincularem à prestação de serviços, descaberia se cogitar na classificação de tais gastos como insumos. É o que se verifica no seguinte trecho do acórdão recorrido:

Com relação às despesas com suporte ou assistência técnica, o Auditor-fiscal afirmou que embora igualmente necessárias as atividades da empresa, não estão incluídas no conceito de insumos, pois não são aplicadas ou consumidas na prestação de serviços. Por esse motivo, foram glosadas na apuração dos créditos de PIS/Cofins.

Aduziu que, com relação ao atendimento terceirizado - suporte, não há desmembramento do que seria suporte técnico e suporte de seus produtos. Nos dois casos, embora necessários a atividade da empresa, não há que se falar em constituição de créditos. Os atendimentos terceirizados decorrentes do suporte de seus produtos não se enquadram como insumos em sua atividade, pois não são aplicados ou consumidos na prestação dos serviços.

(...)

Diante do exposto, devem ser mantidas as glosas.

No que diz respeito ao direito, entendo aqui que o call center receptivo deve ser considerado como insumo, pois, (a) se estiver destinado a dar suporte ao usuário do serviço contratado, ele estará inserido dentro da fase de prestação de serviços e será, portanto, essencial; (b) já se estiver destinado ao atendimento de reclamações, pedidos e cancelamento do plano contratado, embora figure em etapa exterior à de prestação de serviço, sua exigência se dá por força de lei (à época dos fatos, o Decreto nº 6.523/2008 e, atualmente, o Decreto nº 11.034/2022, que regulamentou o Serviço de Atendimento ao Consumidor – SAC).

Contudo, ao verificar as descrições trazidas pela própria Recorrente sobre os serviços contratados, é possível identificar que a conta “31521001 – Comissão s/ vendas assinaturas” não se trata da contratação de serviço de call center receptivo, mas de telemarketing de venda de produtos e serviços – ou seja, são gastos vinculados à atividade de venda -, conforme é possível verificar a seguir:

| Conta    | Crédito                             | Descrição   |
|----------|-------------------------------------|---|
| 31523002 | LINHAS 0800 - SUPORTE               | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Custo com linhas telefônicas para a central de atendimento e suporte telefônico do UOL. Principais fornecedores: Telefônica, Intelig e Embratel.</li> <li>• Essa conta também recebia a despesa com o produto DVS – Voice Solution que consiste em soluções de PABX e comunicação unificada, onde o principal fornecedor era a empresa UOL Diveo.</li> <li>• Produtos atendidos na Central: Assinatura de conteúdo, wifi, backup, Host, assistência técnica, suporte telefônico e e-mail.</li> </ul> |
| 31523003 | ATENDIMENTO TERCEIRIZADO - SUPORTE  | Custo com empresa terceiras para manter a operação de atendimento do call center para todos os planos vendidos pelo UOL, exceto Publicidade. Principais Fornecedores: Teleperformance e Tivit.  |
| 31523004 | ATENDIMENTO TERCEIRIZADO - CAPTAÇÃO | Custo com empresa terceiras para manter a operação de atendimento do call center para todos os planos vendidos pelo UOL, exceto Publicidade. Principais Fornecedores: Teleperformance e Tivit.  |
| 31718017 | UOL ASSISTÊNCIA TÉCNICA             | Custo com o parceiro estratégico Connectcom para prestação do serviço de UOL Assistência Técnica  |
| 31521001 | COMISSÃO S/ VENDAS ASSINATURAS      | Custo com empresas de telemarketing contratadas para vendas ativas de planos do UOL, exceto Publicidade. Principais fornecedores: Telefonia Fortaleza, RLO (Robson Luiz de Oliveira)  |

Na jurisprudência deste E. CARF, há diversas decisões a reconhecer a natureza de insumo ao serviço de call center receptivo, rejeitando, contudo, o call center ativo, pois relativo à atividade de venda, conforme é possível verificar na ementa a seguir transcrita:

#### SERVIÇOS DE CALL CENTER. INSUMO.

Na atividade de administração de cartões de crédito considera-se relevante o serviço de Call Center relativo ao atendimento de clientes, não abarcando, porém, telemarketing, serviços de venda ou de oferecimento de produtos financeiros. A terceirização do atendimento ao cliente de cartão, caso a estrutura seja fornecida pela tomadora, não inviabiliza que ela se aproprie de créditos pelos serviços disponibilizados de sistema de apoio direcionado ao atendimento.

(CARF. Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção. PAF nº 10970.720112/2018-02. Acórdão nº 3201-012.306. Rel. Marcelo Enk de Aguiar. Pub. 27/02/2025)

Dentro dos parâmetros delimitados para este tópico, voto por manter a glosa de créditos relativos à conta nº 31718017 – vinculado à comercialização de software importado, resultado em aplicação da Súmula CARF nº 234 – e à conta nº 31521001 – pois vinculada à atividade de venda -, revertendo, contudo, a glosa para as demais contas, referentes à contratação de serviço de call center receptivo.

#### II.2.4. – Créditos apropriados extemporaneamente

Relativamente ao creditamento extemporâneo, trata-se de créditos de origem diversa, referentes a períodos compreendidos entre os anos de 2009 e 2010 e apropriados apenas em 2013.

Para os créditos em questão, a empresa não procedeu à retificação de DCTF ou do DACON, alegando a existência de seu direito com base no artigo 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e no 10.833/2003.

Conforme constou da fundamentação do acórdão recorrido, a Fiscalização concluiu em diligência pela inexistência dos créditos pleiteados por carência probatória:

Aduz que por uma questão de transparência, demonstrou em seu arquivo que havia se aproveitado de créditos extemporâneos em duplicidade (créditos de PIS/Cofins no valor de R\$ 2.143.192,59), mas que esse reconhecimento não implica uma admissão de legitimidade dos créditos tributários, pois existem vícios que maculam o lançamento e devem implicar a exoneração integral dos créditos tributários.

Portanto, a questão de fundo deixa de ser a possibilidade ou não da utilização de créditos extemporâneos, independentemente de retificação das declarações correspondentes (DCTF e Dacon). No caso em tela, o Auditor-Fiscal responsável pela realização da diligência consignou que “não há créditos extemporâneos relativos aos anos de 2009 e 2010 a apropriar em 2013” e o interessado não logrou êxito em demonstrar a existência destes.

Essa conclusão também se estende às despesas com energia elétrica, aluguéis, manutenção de computadores e periféricos, manutenção de software, PIS/COFINS sobre remessas ao exterior e veiculação de permuta em televisão, conforme constou textualmente no relatório da 2ª diligência fiscal (fl. 61):

7.1. Bases de cálculo dos créditos de PIS/Cofins sobre as despesas de energia elétrica, aluguéis, manutenção de computadores e periféricos, manutenção de software, PIS/Cofins sobre remessa ao exterior, veiculação permuta BR televisão.

Com relação as despesas de energia elétrica, aluguéis, manutenção de computadores e periféricos, manutenção de software, PIS/Cofins sobre remessa ao exterior, veiculação permuta BR televisão foram utilizadas as bases de cálculo extraídas da planilha de apuração apresentada pelo UOL, na resposta ao termo nº 10. Contendo somente as despesas, custos e encargos relativos ao ano de 2013.

Em resposta ao termo nº 10 foi apresentada uma planilha (item II da resposta) contendo as contas contábeis em que a empresa se utiliza de custos e despesas de exercícios anteriores, com uma coluna classificando-as como extemporâneas.

Tendo sido solicitado o prazo de 10 dias para apresentação dos demais documentos.

Considerando-se que essas inconsistências, relativas aos valores informados em 12/2013, vêm sendo relatadas desde o termo nº 7 (ciência em 10/07/2017) e que somente agora, após o termo nº 10, a empresa apresenta nova planilha desmembrando as despesas, custos e encargos da competência 12/2013 e de exercícios anteriores. Nego a dilação do prazo pretendida pelo UOL.

Conforme relatado anteriormente a documentação apresentada durante a fiscalização não comprova a não utilização dos créditos relativos aos anos de 2009 a 2011. Ao contrário, as Dacon e EFD informadas em 2013 não contém qualquer informação de crédito de exercícios anteriores.

Os valores constam da planilha 4 com a aplicação do percentual de rateio mensal constante da planilha 5.

E ainda que assim não fosse, a ausência de retificação das obrigações acessórias *atrai de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes*".

Portanto, com fundamento na Súmula CARF nº 231, mantenho a decisão da DRJ.

### III. Do recurso de ofício

Conforme constou no relatório do presente voto, o Auditor Fiscal reconheceu em seu relatório de diligência que as seguintes rubricas tinham a natureza de insumo e que, por isso, deveriam ser excluídas do valor exigido no auto de infração:

- (a) Créditos Decorrentes de Encargos de Depreciação de Móveis, Utensílios e Veículos;
- (b) Encargos de Depreciação de Direito de Uso de Software, Software em Desenvolvimento, Marcas, Patentes e Domínio;
- (c) Encargos de Depreciação de Aquisição de Carteira de Clientes;
- (d) Créditos sobre Despesas com Manutenções;
- (e) Créditos sobre Despesas com Pesquisa e Desenvolvimento e Assessoria Informática;
- (f) Créditos sobre Despesas com Segurança;
- (g) Créditos sobre Despesas com Revelação Digital.

Por anuir com a opinião do Auditor Fiscal, a DRJ confirmou essas exclusões, posição essa que aqui se reitera, sob os mesmos fundamentos, isto é, por se tratar de insumos, ensejam direito à apuração de créditos de não-cumulatividade.

Outro ponto revertido pela DRJ diz respeito às receitas de “Assinatura de E-mail – Serviços de Valor Adicionado”, onde se entendeu que não se tratava de hipótese excepcional prevista no artigo 10, inc. XXV, da Lei nº 10.833/2003 e que, portanto, essas receitas não estavam sujeitas ao regime cumulativo.

Por estar de acordo com a decisão proferida pela DRJ, adoto a sua fundamentação, transcrita abaixo:

#### SERVIÇOS DE ASSINATURA DE E-MAIL

Quanto aos serviços de assinatura de e-mail, a interessada alega que por não terem a natureza de serviços de desenvolvimento de softwares e demais serviços relacionados listados no artigo 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003, mas, na verdade, qualificar-se como SVA, as receitas decorrentes de sua exploração constituem típica hipótese de serviço de valor adicionado e sobre a receita deles decorrente não se aplica a cumulatividade da Contribuição ao PIS e da Cofins prevista no artigo 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003, sendo indevida a reclassificação da natureza das receitas efetuada pela Autoridade Fiscal.

Segundo a Anatel, o Serviço de Valor Adicionado (SVA) é toda e qualquer prestação de serviço auxiliar à atividade de telecomunicações.

Contas de e-mail, armazenamento de documentos, proteção na navegação, redes sociais ilimitadas, entre diversos outros serviços adicionais são chamados de Serviço de Valor Adicionado (SVA).

O art. 10, inciso VIII da Lei nº 10.833/2003 dispõe:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

Por sua vez, a Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997, Lei Geral das Telecomunicações - LGT, em seu arts. 60 e 61, no capítulo das definições, trata do assunto, da seguinte forma:

“Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.” (grifou-se)Cumprir observar que estão obrigadas a sistemática da não-cumulatividade as empresas tributadas pelo Lucro Real e aquelas que não se enquadram em nenhuma das situações de exclusão previstas no art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

Como o serviço de e-mail não se enquadra como serviço de telecomunicação, mas como um serviço de valor adicionado, nem tem a natureza de serviços de desenvolvimento de softwares e demais serviços relacionados listados no artigo 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003, as receitas decorrentes destes serviços são receitas sujeitas à não cumulatividade.

Analisando-se a Planilha 3 (fl. 7.123) abaixo reproduzida, elaborada pelo Auditor-fiscal na 2ª diligência, verifica-se que para encontrar o valor das receitas brutas sujeitas ao regime de incidência cumulativa, foi indevidamente incluída a linha “ASSINATURAS – E-MAIL”.

(...)

Como as receitas decorrentes de “ASSINATURAS - E-MAIL” não integram o rol de receitas cumulativas, tais valores devem ser excluídos, retificando-se a base de cálculo e os valores de Cofins e PIS devidos, na forma abaixo:

(...)

Portanto e nesses termos, nego provimento ao recurso de ofício.

#### IV – Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário (não conhecer da glosa da conta 41111006 – Assinaturas Suporte Call Center), afastar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para (a) reconhecer o crédito sobre a conta 31211002 – comissão cartão crédito, (b) reconhecer o crédito sobre as contas 31511008, 31723001, 31731005, relativos ao capítulo II.2.1. – Publicidade, propaganda e veiculação; (c) reconhecer créditos sobre as contas 31523002, 31523003, 31523004 relativo ao capítulo créditos II.2.3. – Despesas vinculadas ao serviço UOL Assistência Técnica. Quanto ao recurso de ofício, voto por negar provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Bruno Minoru Takii**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro, redator designado

Com a máxima vênia às razões descritas no voto do i. conselheiro Bruno Takii, ousou delas divergir.

A divergência que se estabelece no mérito é referente ao provimento para reconhecer o crédito sobre as 31511008, 31723001, 31731005 ; relativos ao capítulo II.2.1. – Publicidade, propaganda e veiculação e quanto à negativa de provimento para as contas 31523002, 31523003, 31523004 relativo ao capítulo créditos II.2.3. – Despesas vinculadas ao serviço UOL Assistência Técnica (Conta nº 31718017) que serão abordadas em tópicos específicos a seguir.

---

### **1 NEGATIVA DE PROVIMENTO PARA O CRÉDITO SOBRE AS CONTAS 31511008, 31723001, 31731005, RELATIVOS AO CAPÍTULO II.2.1. – PUBLICIDADE, PROPAGANDA E VEICULAÇÃO**

---

O voto condutor assim tratou este tópico:

(...)

No caso das empresas de existência limitada ao mundo digital, o gasto com publicidade não se destina a ampliar um leque existente de clientes, mas é fundamento e condição para que a empresa possua clientes, razão pela qual não

é possível dizer que se trate de simples gasto destinado à ampliação de vendas. A publicidade é, nesse contexto, a própria razão de existir da empresa, podendo-se dizer que, sem ela, não haverá pouca prestação de serviços, mas prestação alguma, inviabilizando, evidentemente, a possibilidade de exercício desse específico tipo de atividade empresarial.

Apesar de se tratar de posição isolada, esses mesmos contornos também foram identificados em recente decisão de relatoria da Conselheira Flavia Sales, onde se entendeu que os gastos com publicidade e propaganda incorridos por empresa que atua exclusivamente por meios digitais deveriam ser considerados como insumos, pois esse seria o único meio que a empresa possuiria para chegar aos seus potenciais consumidores.

(...)

Dentro dessa lógica, os gastos com publicidade, propaganda e veiculação incorridos pela Recorrente devem ser tidos como insumos, exceto aqueles vinculados às receitas de comercialização de produtos, para os quais se aplica a Súmula CARF nº 234.

Todavia, após a realização das votações durante a sessão de julgamento, vencido o voto aqui apresentado, voto por reconhecer apenas os créditos sobre as contas nº 31511008, 31723001, 31731005.

As glosas referem-se as contas 31511008 (comissão de agência); 31723001 (conteúdo sócios) e 31731005 ( custo publicidade – afiliados PJ)

O acórdão recorrido assim se posicionou sobre essa matéria:

#### **V.5.3 – Publicidade, Propaganda e Veiculação**

- A Autoridade Fiscal glosou os créditos calculados sobre as despesas com publicidade, propaganda e veiculação, pois tais serviços não seriam consumidos no processo de prestação de serviços da Impugnante. Assim, despesas registradas nas seguintes contas contábeis foram glosadas:

(...)

- A maioria das contas diz respeito à publicidade de produtos e serviços da própria Impugnante – os quais conferem direito a crédito, como se verá à frente. Porém, as despesas registradas nas contas 31731005 (Custo Publicidade – Afiliados – PJ) e 31521002 (Comissão S/Vendas Publicidade) referem-se a despesas incorridas pela Impugnante para veiculação de publicidade de seus produtos/serviços ou de seus parceiros.

- Os valores pagos aos afiliados referem-se a contratações firmadas entre a Impugnante e terceiros detentores de site (“Afiliados”) para divulgação dos serviços/produtos da Impugnante e de seus parceiros no site dos Afiliados. Os prints abaixo, extraídos do site que hospeda o programa de Afiliados

(<https://afiliados.uol.com.br/>), deixam claro a relação entre Impugnante, seus clientes e os afiliados:

- Portanto, a Impugnante remunera os Afiliados para divulgação de seus produtos/serviços e também de seus parceiros. Há, portanto, nítida essencialidade envolvida, o que dá para a atividade a natureza de insumo, autorizando a tomada de créditos. Com efeito, esses serviços contratados pela Requerente são essenciais ao exercício das atividades da Impugnante e, conseqüentemente, geração das receitas delas decorrentes.

- As despesas registradas nas contas 31731005 31521002 (Comissão S/Vendas Publicidade) seguem uma lógica semelhante, porém envolvem mídias tradicionais e não dizem respeito ao programa de afiliados da Impugnante, devendo ser, também, consideradas insumos.

- Inclusive, a própria Autoridade Fiscal havia admitido a possibilidade de tomada de créditos sobre despesas envolvendo publicidade de terceiros, por entender que elas seriam essenciais e indissociáveis à prestação dos serviços da Impugnante:

(...)

- Contudo, por um lapso, acredita a Impugnante, as despesas registradas nas contas 31731005 e 31521002 foram glosadas, sendo que, admitindo-se a lógica da própria Autoridade Fiscal, os créditos deveriam ter sido permitidos.

- As demais despesas foram incorridas para divulgação dos produtos da própria Impugnante e também conferem créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins, pois a divulgação de sua marca é essencial para a prestação dos serviços ou, ao menos, lhe agrega utilidades.

Em contrarrazões a PGFN reforça os fundamentos do acórdão recorrido:

## **VI) Créditos glosados pela Fiscalização**

### **VI.1) Despesas com publicidade, propaganda e veiculação**

A decisão recorrida acolheu o entendimento da Fiscalização de que "despesas de propaganda e publicidade dos produtos do UOL, apesar de necessárias à atividade da empresa, não se incluem no conceito de insumos, pois não são aplicadas e consumidas na prestação dos serviços e, por esse motivo, foram excluídas na apuração dos créditos do PIS e da Cofins" (7.475).

O primeiro equívoco na tese recursal, em especial na defesa do laudo de autoria do Professor Adrian Kemmer Cernev, consiste no argumento de que "as despesas discutidas no presente processo administrativo são essenciais e/ou relevantes para a atividade econômica da Recorrente (...)" (fl. 7.535).

Como exposto anteriormente, os critérios de essencialidade e de relevância são empregados para qualificar insumos utilizados no processo de produção de bens e

na prestação de serviços, e não em toda e qualquer atividade econômica em sentido lato.

Evidentemente, **despesas com publicidade, propaganda e veiculação dos produtos comercializados pelo UOL se referem a despesas comerciais de divulgação dos seus próprios produtos. Não são insumos empregados na prestação de serviços.**

Tais despesas, realizadas na fase de comercialização, **servem para incrementar as vendas de produtos e serviços do UOL.** Inserem-se no que o STJ denominou "**Despesas Comerciais Gerais**", tendo, por isso, afastado de plano o direito ao creditamento. Por não se tratar de insumo do processo produtivo, não pode gerar créditos do regime não cumulativo das contribuições.

Além do próprio REsp 1.221.170/PR, respalda o lançamento o que decidiu o Tribunal Superior nos seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. PIS E CONFINS. CREDITAMENTO. DESPESAS COM EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTO. PROIBIÇÃO LEGAL. NÃO INCLUSÃO NO CRITÉRIO DE INSUMO.

1. Cuida-se de inconformismo com acórdão do Tribunal de origem que não autorizou dedução de créditos de PIS e COFINS, no âmbito do regime não cumulativo das contribuições, das despesas financeiras.

#### HISTÓRICO DA DEMANDA

2. Na origem, trata-se de Mandado de Segurança impetrado pelo recorrente contra ato imputado ao Delegado da Receita Federal em Maringá, no qual requer, em síntese, a compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de PIS e Cofms sem a utilização dos créditos das despesas financeiras.

3. Na sentença, indeferiu o pleito, decidindo que não tem o contribuinte o direito de deduzir crédito, no âmbito do regime não cumulativo das contribuições, das despesas financeiras incorridas, com base na mesma alíquota aplicável, nos termos do Decreto n.º 8.426, de 2015, às receitas financeiras. A Corte a quo, por sua vez, ratificou a sentença denegando o Mandado de Segurança.

#### DISCIPLINA LEGAL DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA O PIS E COFINS

4. Coube às Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 regulamentar a sistemática da não cumulatividade na apuração do PIS e da Cofins. Originalmente, ambas as leis admitiam a apuração de créditos de PIS e Cofms sobre as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamento.

5. Todavia, a Lei 10.865/2004 excluiu a possibilidade de apurar os créditos das mesmas contribuições sobre as despesas financeiras ao dar nova redação ao inciso V do citado preceito legal. Nenhum vício afigura-se em tal procedimento, já que é dado à lei estabelecer as despesas passíveis de

gerar créditos, bem como sua forma de apuração, introduzindo novas hipóteses de creditamento ou revogando outras.

#### INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL AUTORIZANDO O CRÉDITO DE PIS E COFINS SOBRE AS DESPESAS FINANCEIRAS

6. Assim sendo, não há mais previsão legal possibilitando o creditamento de PIS e Cofins sobre as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos. Cabendo somente à lei estabelecer as despesas que serão passíveis de gerar créditos, não faz jus a impetrante aos créditos pleiteados.

#### DESPESAS COM EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTO NÃO SE INCLUEM NO CONCEITO DE INSUMOS

7. Acresce que o inciso II do art. 3º das leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, por seu turno, permite o desconto de créditos calculados em relação a 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. Isso significa dizer que **insumos, no sentido restrito das referidas leis, são somente aqueles bens ou serviços empregados fisicamente "na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", e não todas as despesas necessárias à consecução das suas atividades ou que sejam incorridas para a geração de suas receitas, como defende a impetrante.** No caso de despesas, as Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, arrolam taxativamente, nos incisos W a X de seu art. 3º, quais aquelas dedutíveis da base de cálculo, e entre elas não se encontram as despesas financeiras.

8. Logo, sobre a caracterização das despesas financeiras como verdadeiros insumos, uma vez que viabilizariam o processo produtivo, autorizando o creditamento, entende-se como insumos, para fins de creditamento e dedução dos valores da base de cálculo da contribuição para o PIS e Cofms (arts. 3º, II, da Lei 10.637/2002, e 3º, II, da Lei 10.833/2003, respectivamente) apenas os elementos com aplicação direta na elaboração do produto ou na prestação do serviço.

9. Conforme o objeto social da recorrente, não há dúvida de que as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos não se relacionam à atividade-fim da empresa, não se incluindo, portanto, no conceito de insumo.

10. Consoante orientação firmada em repetitivo no STJ (REsp 1.221.170/PR, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, DJe 24/4/2018) e nas circunstâncias delineadas pelo Tribunal de origem, os custos incorridos não se incluem no conceito de insumo.

#### CONCLUSÃO

11 Enfim, a inobservância às regras de hermenêutica jurídica - mesmo àquelas positivadas no art. 11 da Lei Complementar 95, de 1998 ("Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona"), invocadas pela impetrante - não implica permissão ao Poder Judiciário para, atuando como legislador positivo, suprir eventual omissão legislativa e autorizar a dedução de créditos, como quer a impetrante. Dessarte, não tem a impetrante o direito de deduzir créditos, no âmbito do regime não cumulativo do PIS e da Cofins, das suas despesas financeiras.

12. Recurso Especial não provido.

(REsp n. 1.810.630/PR, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 11/6/2019, DJe de 1/7/2019.)

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 30 , II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 30 , II, DA LEI N.10.833/2003. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS (SUPERMERCADO). DESPESAS COM EMBALAGENS (SACOLAS DE SUPERMERCADO). DESPESAS NÃO ESSENCIAIS. TEMA JÁ JULGADO EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO RESP. N. 1.221.170-PR. AGRAVO MANIFESTAMENTE INADMISSÍVEL. MULTA DO ART. 1.021, §4º, DO CPC/2015.

1. Não há motivo algum para alterar o julgado monocrático. Na petição do recurso especial a recorrente invocou a violação ao art. 1.022, do CPC/2015, alegando genericamente que: "[...] várias questões relevantes e imprescindíveis para se firmar qualquer conclusão a respeito da matéria trazida na presente ação não foram apreciadas, mesmo após a interposição dos Embargos de Declaração". Não houve qualquer descrição clara a respeito de quais seriam estas questões e, cumulativamente, do modo como interviriam no resultado do presente julgamento. A aplicação da Súmula n. 284/STF: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

2. Para haver a aplicação das teses do repetitivo REsp. n. 1.221.170 - PR (Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 22.02.2018), onde foi definido o conceito de insumos para fins de creditamento nas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos, é preciso que a empresa que deseja enquadrar determinado bem ou serviço como insumo: 1º) Demonstre que realiza qualquer processo produtivo ou prestação de serviços; e 2º) Demonstre que esse bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou prestação de serviços; e

3º) Demonstre que esse bem ou serviço é essencial ao processo produtivo ou prestação de serviços. Além disso, o creditamento do valor relativo ao bem ou serviço não pode ser objeto de nenhuma outra vedação ou autorização legal específicas.

3. A empresa não demonstrou desenvolver qualquer processo produtivo ou prestação de serviço onde as referidas embalagens (sacolas de supermercado) fossem utilizadas, conforme o exigem os arts. 3, II, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003 ("bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"). Também a Corte de Origem afastou a sua essencialidade (das sacolas) ao registrar que os produtos do supermercado podem ser revendidos sem as referidas sacolas, o que afasta o sucesso no teste de subtração referido no precedente repetitivo que seria forma apta a demonstrar a essencialidade. Tais constatações, inclusive, afastam a aplicação da invocada Solução de Consulta DISIT/SRRFO8 N° 204, 28 maio de 2010, que se refere a dispêndios com a aquisição de material de embalagem utilizado no produto destinado a venda ao fim do processo produtivo.

**4. Ainda que houvesse qualquer processo produtivo por parte da recorrente, máquinas na linha do repetitivo julgado, mutatis mutandis, as despesas com promoções e propagandas (e aqui entram as despesas com as embalagens impressas e personalizadas com a marca do supermercado) são "custos" e "despesas" não essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo alimentício.**

5. Por fim, as referidas sacolas de supermercado não são revendidas, mas sim entregues gratuitamente e de forma facultativa aos clientes do supermercado, de modo que não se enquadram no disposto no art. 30, I, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003 (bens adquiridos para revenda).

6. O recurso que insiste em atacar tema já julgado em sede de recurso repetitivo é manifestamente inadmissível, devendo ser penalizado com a multa de 1%, sobre o valor atualizado da causa, prevista no art. 1.021, §4º, do CPC/2015. Precedentes:

AgInt no REsp 1653953 / MG, Primeira Turma, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 19.08.2019; REsp 1771755 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 06.11.2018; AgInt nos EDcl no REsp 1601690 / SP, Terceira Turma, Rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, julgado em 12.11.2018; AgInt no AREsp 1151486 / DF, Quarta Turma, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, julgado em 12.12.2017.

7. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp n. 1.804.057/CE, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 1/10/2019, DJe de 4/10/2019.)

Na jurisprudência do CARF, encontram-se precedentes na mesma linha do STJ, que **delimitam no espaço-temporal do processo produtivo aquilo que se pode entender como insumo**. Confirmam-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 PIS. INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS.

ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DESPESAS PORTUÁRIAS Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp STJ nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 2018. Assim, é prevista a concessão de créditos do PIS, entre outras situações, a gastos com insumos ou frete/armazenamento na venda de produtos. 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 terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

**No caso, as despesas portuárias — de capatazia e estivas, movimentação de carga, serviços de embarque, despesas com estadia de container, assessoria logística, serviço de despacho aduaneiro, etc, não dão direito a crédito por não caracterizarem insumo nem frete/armazenamento na venda do produto.** (Acórdão nº 9303-011.000, Relator LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS)

DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS DIVERSOS. NÃO SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA CREDITAMENTO.

A jurisprudência majoritária do CARF sustenta que o conceito de insumos, no âmbito das contribuições não-cumulativas. Pressupõe a relação de pertinência entre os gastos com bens e serviços e o limite espaço-temporal do processo produtivo. Em outras palavras, não podem ser considerados insumos aqueles bens ou serviços que venham a ser consumidos antes de iniciado o processo ou depois que ele tenha se consumado. Despesas portuárias não se subsumem ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas, uma vez que tais gastos, inconfundíveis com os gastos com frete e armazenagem nas operações de comercialização — para os quais há expressa previsão normativa para seu creditamento -, são atinentes a serviços ocorridos após o fim do ciclo de produção, não gerando, portanto, direito a crédito. (Acórdão nº 3302-007.594, Relator JORGE LIMA ABUD)

DESPESAS DIVERSAS. DESPESAS PORTUÁRIAS. POSTERIORES AO PROCESSO PRODUTIVO. IMPOSSIBILIDADE DE DESCONTO DE CRÉDITO.

**Despesas diversas relacionadas à operação de exportação, após o processo produtivo, não são insumos e também não se enquadram no conceito de despesas de armazenagem.** (Acórdão nº 3402-007.345, Relator SILVIO RENNAN DO NASCIMENTO ALMEIDA)

A jurisprudência do STJ, após o julgamento do recurso repetitivo, vem afastando muito claramente a possibilidade de aproveitamento de créditos de bens ou serviços não aplicados direta ou indiretamente no processo produtivo.

Confiram-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. DIREITO DE CREDITAMENTO. DESPESAS COM A IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. INEXISTÊNCIA. ACÓRDÃO CUJA CONCLUSÃO DEPENDE DO EXAME DE PROVA PARA EVENTUAL ALTERAÇÃO. INADMISSIBILIDADE.

1. A Primeira Seção definiu que "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" (REsp 1.221.170/PR, repetitivo, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, DJe 24/4/2018).

2. "Para haver a aplicação das teses do repetitivo REsp. n. 1.221.170 - PR [...] é preciso que a empresa que deseja enquadrar determinado bem ou serviço como insumo: 1º) Demonstre que realiza qualquer processo produtivo ou prestação de serviços; e 2º) Demonstre que esse bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou prestação de serviços; e 3º) Demonstre que esse bem ou serviço é essencial ao processo produtivo ou prestação de serviços. Além disso, o creditamento do valor relativo ao bem ou serviço não pode ser objeto de nenhuma outra vedação ou autorização legal específicas" (AgInt no REsp 1.804.057/CE, Rel. Ministro Mauro C. Ampbell Marques, Segunda Turma, DJe 4/10/2019).

3. "A empresa possui o direito de creditamento de PIS e Cotins apenas em relação aos bens e serviços empregados diretamente sobre o produto em fabricação [...] a não tem o direito de deduzir créditos de suas despesas com o desembaraço aduaneiro, e. g. comissão paga à importadora por conta e ordem, serviços de desembaraço, verificação fiscal dos produtos, preparação e emissão de documentos, monitoramento das mercadorias da origem ao destino, entrega dos produtos, porque tais serviços não se encontram abrangidos pelo conceito de insumo, porquanto não incidem diretamente sobre o produto fabricado" (REsp 1.665.957/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 13/9/2017).

4.No caso dos autos, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região, além de decidir em conformidade com a orientação deste Tribunal Superior, consignou que "a recorrente nem presta serviços, nem importa insumos para a prestação de serviços ou fabricação de bens", o que não pode ser revisto na via do especial, consoante enuncia a Súmula 7 do STJ.

5. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp n. 1.457.160/PE, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 28/9/2020, DJe de 1/10/2020.)

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 30 , II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 30 , II, DA LEI N.10.833/2003. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS (SUPERMERCADO). DESPESAS COM EMBALAGENS (SACOLAS DE SUPERMERCADO). DESPESAS NÃO ESSENCIAIS. TEMA JÁ JULGADO EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO RESP. N. 1.221.170-PR. AGRAVO MANIFESTAMENTE INADMISSÍVEL. MULTA DO ART. 1.021, §4º, DO CPC/2015.

1.Não há motivo algum para alterar o julgado monocrático. Na petição do recurso especial a recorrente invocou a violação ao art. 1.022, do CPC/2015, alegando genericamente que: "[...] várias questões relevantes e imprescindíveis para se firmar qualquer conclusão a respeito da matéria trazida na presente ação não foram apreciadas, mesmo após a interposição dos Embargos de Declaração".Não houve qualquer descrição clara a respeito de quais seriam estas questões e, cumulativamente, do modo como interviriam no resultado do presente julgamento.A aplicação da Súmula n. 284/STF: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

**2. Para haver a aplicação das teses do repetitivo REsp. n. 1.221.170 - PR (Primeira Seção, Rel. MM. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 22.02.2018), onde foi definido o conceito de insumos para fins de creditamento nas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos, é preciso que a empresa que deseja enquadrar determinado bem ou serviço como insumo: 1º) Demonstre que realiza qualquer processo produtivo ou prestação de serviços; e 2º) Demonstre que esse bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou prestação de serviços; e 3º) Demonstre que esse bem ou serviço é essencial ao processo produtivo ou prestação de serviços. Além disso, o creditamento do valor relativo ao bem ou serviço não pode ser objeto de nenhuma outra vedação ou autorização legal específicas.**

3. A empresa não demonstrou desenvolver qualquer processo produtivo ou prestação de serviço onde as referidas embalagens (sacolas de supermercado)

fossem utilizadas, conforme o exigem os arts. 3, II, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003 ("bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"). Também a Corte de Origem afastou a sua essencialidade (das sacolas) ao registrar que os produtos do supermercado podem ser revendidos sem as referidas sacolas, o que afasta o sucesso no teste de subtração referido no precedente repetitivo que seria forma apta a demonstrar a essencialidade. Tais constatações, inclusive, afastam a aplicação da invocada Solução de Consulta DISIT/SRRFO8 N° 204, 28 maio de 2010, que se refere a dispêndios com a aquisição de material de embalagem utilizado no produto destinado a venda ao fim do processo produtivo.

4. Ainda que houvesse qualquer processo produtivo por parte da recorrente, na linha do repetitivo julgado, mutatis mutandis, as despesas com promoções e propagandas (e aqui entram as despesas com as embalagens impressas e personalizadas com a marca do supermercado) são "custos" e "despesas" não essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo alimentício.

5. Por fim, as referidas sacolas de supermercado não são revendidas, mas sim entregues gratuitamente e de forma facultativa aos clientes do supermercado, de modo que não se enquadram no disposto no art. 30, I, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003 (bens adquiridos para revenda).

6. O recurso que insiste em atacar tema já julgado em sede de recurso repetitivo é manifestamente inadmissível, devendo ser penalizado com a multa de 1%, sobre o valor atualizado da causa, prevista no art. 1.021, §4º, do CPC/2015. Precedentes: AgInt no REsp 1653953 / MG, Primeira Turma, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 19.08.2019; REsp 1771755 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 06.11.2018; AgInt nos EDcl no REsp 1601690 / SP, Terceira Turma, Rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, julgado em 12.11.2018; AgInt no AREsp 1151486 / DF, Quarta Turma, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, julgado em 12.12.2017.

7. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp n. 1.804.057/CE, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 1/10/2019, DJe de 4/10/2019.)

(...)

De fato, quando quis autorizar o aproveitamento de créditos com despesas ocorridas após o processo produtivo, o legislador o fez expressamente, ao estabelecer, por exemplo, a hipótese de "frete na operação de venda".

Desse modo, não resta dúvida de que despesas com publicidade e propaganda não se inserem no conceito legal de insumos, conforme a interpretação conferida pelo STJ e pelo CARF.

Entende-se acertado o acórdão recorrido nesse ponto reforçado pelas contrarrazões da PGFN com os quais concordo e adoto como razão de decidir.

Aprecio não assiste razão à recorrente.

---

## **2 NEGATIVA DE PROVIMENTO PARA AS CONTAS 31523002, 31523003, 31523004 RELATIVO AO CAPÍTULO CRÉDITOS II.2.3. – DESPESAS VINCULADAS AO SERVIÇO UOL ASSISTÊNCIA TÉCNICA (CONTA Nº 31718017)**

---

Assim o voto condutor:

(...)

Nesse tópico, apesar de fazer menção expressa apenas à conta nº 31718017 – prestação de serviço de assistência técnica vinculada à comercialização de licença de uso de software importado –, a Recorrente também traz defesa em relação às demais contas, as quais se refeririam à contratação de serviços de call center receptivo, destinado ao atendimento e ao suporte de clientes que já contrataram alguns dos serviços ofertados pela empresa.

(...)

Dentro dos parâmetros delimitados para este tópico, voto por manter a glosa de créditos relativos à conta nº 31718017 – vinculado à comercialização de software importado, resultado em aplicação da Súmula CARF nº 234 – e à conta nº 31521001 – pois vinculada à atividade de venda -, revertendo, contudo, a glosa para as demais contas, referentes à contratação de serviço de call center receptivo.

(...)

Observa-se que as glosas revertidas pelo voto condutor se refere às contas 31523002 ( LINHAS 0800-SUORTE ), 31523003 (ATENDIMENTO TERCEIRIZADO- SUORTE), 31523004 (ATENDIMENTO TERCEIRIZADO -CAPTAÇÃO)

O acórdão recorrido assim tratou este ponto:

### **DESPESAS VINCULADAS AO SERVIÇO UOL ASSISTÊNCIA TÉCNICA**

Com relação às despesas com suporte ou assistência técnica, o Auditor-fiscal afirmou que embora igualmente necessárias as atividades da empresa, não estão incluídas no conceito de insumos, pois não são aplicadas ou consumidas na prestação de serviços. Por esse motivo, foram glosadas na apuração dos créditos de PIS/Cofins.

Aduziu que, com relação ao atendimento terceirizado - suporte, não há desmembramento do que seria suporte técnico e suporte de seus produtos. Nos dois casos, embora necessários a atividade da empresa, não há que se falar em constituição de créditos. Os atendimentos terceirizados decorrentes do suporte de seus produtos não se enquadram como insumos em sua atividade, pois não são aplicados ou consumidos na prestação dos serviços.

Afirma, ainda, que com o suporte técnico, não há nenhuma razão para constituição dos créditos, pois são custos decorrentes de receitas enquadradas no inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833/2003 e, conseqüentemente, sujeitas ao regime de incidência cumulativa (sem apuração de créditos). Eis o dispositivo:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

.....

XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas.

Disse, também, o Auditor-fiscal que os custos UOL Assistência Técnica são decorrentes de receitas sujeitas ao regime cumulativo e, portanto, não geram créditos de PIS/Cofins.

A interessada, por sua vez, alega que o fato de o serviço "UOL Assistência Técnica" estar vinculado a softwares importados implica a sujeição de suas receitas ao regime não cumulativo, o que permite a apuração de créditos os custos diretamente associados a eles. Aduz que essa regra decorre do art. 10, § 2º, da Lei nº 10.833/2003, que exclui do regime cumulativo as receitas derivadas de softwares importados:

"§ 2º O disposto no inciso XXV do caput deste artigo não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado."

Defende que, no caso de essa DRJ insistir na manutenção da glosa, que, ao menos, seja determinado o rateio dos créditos, nos termos do art. 3º, §§ 7º e 8º, da Lei nº 10.833/2003.

O artigo 10, inciso XXV, da Lei 10.833/2003 define que as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes de atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso ficam sujeitas ao regime cumulativo.

Porém, o parágrafo 2º estabelece que "o disposto no inciso XXV não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado", ou seja, nesse caso, aplica-se o regime não cumulativo.

Entretanto, para se enquadrar na apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, que, embora tenha uma alíquota bem mais alta, dá direito a desconto dos créditos permitidos pela nova sistemática de cobrança das contribuições, é necessário que se comprove que a receita foi auferida com a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado, e que a mesma tenha sido escriturada de forma individualizada, separadamente das receitas decorrentes da comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software nacional; e isto não foi feito pela interessada.

Por esse e outros motivos, os autos foram convertidos em diligência para que a autoridade fiscal intimasse à interessada a comprovar sua alegação quanto às receitas decorrentes da comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado, e, sendo o caso, excluísse-as da base de cálculo do PIS e da Cofins lançados na forma cumulativa.

Ocorre que, também no curso das diligências, a interessada não comprovou o valor da receita auferida com a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado, que em função do aumento da alíquota (de 3% para 7,6%) iria acarretar, em princípio, um valor de tributo devido bem maior, sem a garantia da possibilidade de geração de créditos, que inclusive, não foram reconhecidos pela fiscalização.

Diante do exposto, devem ser mantidas as glosas.

Consta das contrarrazões da PGFN:

### **VI.3) Despesas vinculadas ao serviço UOL Assistência Técnica**

A presente questão já foi enfrentada quando da discussão da incidência do art. 10, XXV, da Lei 10.833/2003, para fins de enquadramento das receitas no regime cumulativo.

É irrelevante a tentativa do recorrente no sentido de demonstrar o preenchimento dos critérios de essencialidade e de relevância, uma vez que a definição do regime cumulativo é prejudicial.

Nesse ponto, o Recurso Voluntário faz alusão ao item IV.2 para ressaltar que o UOL Assistência Técnica estaria vinculado a softwares importados, o que atrairia o §2º do art. 10 da Lei 10.833/2003.

Cumprido frisar, contudo, que o recorrente não se desincumbiu do ônus probatório, mesmo após conversão do julgamento de primeira instância em diligência. Eis o fundamento adotado pela DRJ:

Entretanto, para se enquadrar na apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, que, embora tenha uma alíquota bem mais alta, dá direito a desconto dos créditos permitidos pela nova sistemática de cobrança das

contribuições, é necessário que se comprove que a receita foi auferida com a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado, e que a mesma tenha sido escriturada de forma individualizada, separadamente das receitas decorrentes da comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software nacional; e isto não foi feito pela interessada.

Por esse e outros motivos, os autos foram convertidos em diligência para que a autoridade fiscal intimasse à interessada a comprovar sua alegação quanto às receitas decorrentes da comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado, e, sendo o caso, excluísse-as da base de cálculo do PIS e da Cofins lançados na forma cumulativa.

Ocorre que, também no curso das diligências, a interessada não comprovou o valor da receita auferida com a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado, que em função do aumento da alíquota (de 3% para 7,6%) iria acarretar, em princípio, um valor de tributo devido bem maior, sem a garantia da possibilidade de geração de créditos, que inclusive, não foram reconhecidos pela fiscalização. Diante do exposto, devem ser mantidas as glosas. (fls. 7.479/7.480)

Novamente, o contribuinte **nem sequer discute a questão probatória**, de modo que o fundamento que sustenta a decisão recorrida encontra-se precluso. **A hipótese é de aplicação analógica da Súmula 283/STF:**

**"É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles".**

Por outro lado, a preclusão consumativa impede a reprodução de ato processual já praticado, o que inviabiliza nova diligência para investigação dos mesmos fatos não provados, no momento oportuno, pelo particular.

Entende-se acertados os fundamentos do acórdão recorrido com reforço dos argumentos trazidos em contrarrazões pela PGFN pelo que se adota como razão de decidir.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

### 3 CONCLUSÃO

Pelo exposto voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, conhecer parcialmente do recurso voluntário (não conhecer da glosa da conta 41111006 – Assinaturas Suporte Call Center), afastar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para reconhecer o crédito sobre a conta 31211002 – comissão cartão crédito.

*Assinado Digitalmente*

**Márcio José Pinto Ribeiro**

DOCUMENTO VALIDADO