



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

Processo nº 10840.720741/2009-19
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3301-000.257 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 21 de junho de 2016
Assunto PIS/Pasep e COFINS - Regime da não-cumulatividade
Recorrente BRASIL SALOMÃO E MATHEUS ADVOCACIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado. Vencidos os conselheiros Luiz Augusto do Couto Chagas (relator), Marcelo Costa Marques d'Oliveira e Andrada Márcio Canuto Natal.

Quanto ao teor da diligência, decidiu a Turma, por maioria de votos, que a mesma terá como objeto a comprovação da real utilização como insumos dos seguintes itens: Viagens, Seguros, Correios e Malotes. Vencidos, nesse sentido, os conselheiros Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen, os quais ampliavam o objeto da diligência para outros itens relacionados ao pedido de reconhecimento do direito creditório.

O voto vencedor ficou a cargo do conselheiro Francisco José Barroso Rios.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Francisco José Barroso Rios, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Paulo Roberto Duarte Moreira, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Fez sustentação oral pelo recorrente o advogado Fábio Calcini, OAB/SP nº 197.072.

Erro! A origem da referência não foi encontrada.

Fls. 1.703

Relatório

Reproduzo, abaixo, o relatório elaborado pelo conselheiro relator, o qual foi baseado naquele que foi objeto da decisão de primeira instância:

Contra a empresa acima identificada foram lavrados os Autos de Infração de fls. 1.370/1.387 (Cofins) e 1.388/1.402 (PIS), cuja ciência deu-se em 29/09/2009, para exigência dos créditos tributários adiante especificados, referentes ao fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2005 a 31/12/2006.

Valores em Real(R\$)	P I S	C O F I N S
Principal	265.805,58	1.536.911,52
Juros de Mora	113.318,26	648.293,53
Multa	252.031,43	1.444.929,21
Crédito tributário	631.155,27	3.630.134,26

De acordo com as informações contidas no Relatório de Ação Fiscal que é parte integrante dos referidos Autos de Infração, foi apurada falta ou insuficiência de recolhimento do PIS e da Cofins não-cumulativos, em razão das irregularidades detectadas pela Fiscalização.

O RAF descreve toda atividade desenvolvida pela Fiscalização, as intimações lavradas, os livros e documentos analisados, as diligências efetuadas e o motivo das exigências consubstanciadas nos Autos de Infração supra referidos.

Na parte introdutória descreve a constituição da empresa fiscalizada especificando seu objetivo social, o capital social, seus sócios e a participação de cada um no capital da empresa.

Após a lavratura do Termo de Início de Procedimento Fiscal de 12/02/2009 (fls. 02/03) e da intimação de fls. 61/62, regularmente atendidas pela fiscalizada, extrai-se os seguintes excertos do RAF:

Analisando as planilhas de cálculos da COFINS (Fls.56/60) e do Pis/Pasep (Fls.63/67) verifica-se que a empresa apurou e descontou créditos relativos às seguintes despesas: água, contabilidade/controladoria, assistência médica odontológica, combustíveis, entidade de classe, café, lanches/refeições, cursos, despesas de viagens, correios malote, livros e periódicos, manutenção e conservação de veículos, materiais de proteção de incêndio, material de conservação e limpeza, seguros, vale refeição, vale transporte, despesa segurança, serviço terceirizado limpeza, uniformes, custas judiciais, locação de veículos, internet/vipphor e treinamento/cursos.

Após reproduzir no subitem III A, o art. 3º, II e III, das Leis nº 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003, assim como o art. 66 da IN nº 247, com a redação dada pela IN/SRF nº 358, de 2003 e o art. 8º da IN nº 404 de 2004, o autuante tece as seguintes ponderações:

5. *Nem todo custo, despesa ou encargo que concorra para a obtenção do faturamento mensal, base de cálculo da Cofins e do PIS, poderá ser considerado crédito a deduzir, pois a admissibilidade de aproveitamento de créditos há de estar apoiada, indubitavelmente, nos custos, despesas e encargos expressamente classificados nos incisos do art. 3º das Leis nº 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002.*

Observa-se que a redação dos textos reproduzidos é praticamente idêntica e são iguais as definições de insumos neles mencionados. Portanto, pode-se tratar conjuntamente de ambas as contribuições na solução da questão em análise.

No caso em questão a empresa tem como objeto social a celebração de contratos em geral para representação, consultoria, assessoria e defesa de clientes por intermédio de advogados de seus quadros, ou seja, o "produto" que a contribuinte vende é, em geral, serviços de advocacia.

Na definição de bens utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda devem ser excluídos quaisquer bens que não "sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação". Acerca dos serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, somente devem ser enquadrados como insumos os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Assim sendo, conclui-se que todas aquelas despesas que a empresa calculou e descontou créditos na apuração das contribuições, não podem ser considerados insumos utilizados na fabricação ou produção de bens e/ou serviços destinados à venda porquanto não sofre "alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida na prestação dos serviços vendidos.

No que tange à possibilidade de geração de créditos a serem descontados das contribuições a partir das despesas administrativas (água, contabilidade/controladoria, assistência médica odontológica, combustíveis, entidade de classe, café, lanches/refeições, cursos, despesas de viagens, correios malote, livros e periódicos, manutenção e conservação de veículos, materiais de proteção de incêndio, material de conservação e limpeza, seguros, vale refeição, vale transporte, despesa segurança, serviço terceirizado limpeza, uniformes, custas judiciais, locação de veículos, internet/vipphor e treinamento/cursos), é descabido, porquanto elas não são consideradas insumos consoante as precitadas normas tributárias, nem tampouco há previsão legal para que dêem direito a crédito.

Depreende-se que nem todos os custos, despesas ou encargos que concorram para o auferimento da receita bruta, base para o cálculo das contribuições sociais, poderão gerar crédito, pois a admissibilidade do aproveitamento desse crédito, na sistemática não-cumulativa ora em análise, há de estar apoiada nos custos, despesas e encargos eleitos pelo legislador, ou seja, aqueles expressamente

Não podem os valores pagos a outras pessoas jurídicas relativos a alimentação, vale transporte e assistência médica fornecidos pela autuada aos trabalhadores diretamente envolvidos nos serviços prestados, serem classificados como valores de aquisições de produtos/serviços utilizados como insumos nos serviços prestados pela interessada. O pagamento, pela autuada, de alimentação vale transporte e assistência médica não corresponde ao pagamento por produtos/serviços classificados como insumos, porquanto não se trata de produtos/serviços aplicados diretamente ou consumidos na prestação dos serviços fornecidos pela empresa, mas sim de produtos/serviços indiretamente relacionados à sua atividade fim.

No que toca aos valores relativos a alimentação, vale transporte e assistência médica fornecidos pela autuada aos trabalhadores diretamente envolvidos nas prestações de serviços pela empresa, é importante salientar que além de eles não serem considerados insumos para fins de cálculo de crédito, incide, também, a vedação constante do art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 10.833, de 2003, dispositivos estes que estatuem não haver direito a crédito relativamente a valores de mão-de-obra pagos a pessoas físicas, o que inclui não só a remuneração direta, mas quaisquer valores, como alimentação, transporte, moradia etc. despendidos pela autuada, ainda que indiretamente, com seus funcionários.

*Com relação aos valores relativos à **custa judiciais**, envolvidos nas prestações de serviços pela empresa, é importante salientar que estes valores até poderiam ser classificados como insumos, porém, como são valores pagos a órgãos públicos e considerando: Que os órgãos públicos não são contribuintes destas contribuições; Que não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, de acordo com o parágrafo 2º do artigo 3º das Leis 10.833 de 2003 e 10.637 de 2002 (abaixo transcrito). Os valores pagos a título de "custas judiciais" serão glosados em função de impedimento legal.*

(...)

Por último, com relação às seguintes despesas, cujos valores a contribuinte creditou-se nas apurações das mencionadas contribuições:

Combustíveis;

Despesas de viagens - a fiscalização verificou, de acordo com os documentos apresentados pela empresa, neste item estão alocadas as seguintes despesas: ***condução, cópias, hospedagem, passagens aéreas, passagens de ônibus, pedágio, refeições, etc...;***

Manutenção e conservação de veículos;

Locação de veículos.

Nestes casos, tendo em vista todo o embasamento legal mencionado anteriormente, a fiscalização entende que todas estas despesas, também não correspondem ao pagamento por

produtos/serviços classificados como insumos, porquanto não se trata de produtos/serviços aplicados diretamente ou consumidos na prestação dos serviços fornecidos pela empresa, mas sim de produtos/serviços indiretamente relacionados à sua atividade-fim.

Em reforço ao entendimento acima exarado a Fiscalização reproduz a Solução de Consulta SRRF/ 8ª RF – DISIT nº 26.

Além dos custos/despesas glosados pela Fiscalização no item III A, foram também glosados os pagamentos efetuados às empresas prestadoras de serviços de advocacia, a título de “serviços de advogados”, cujos sócios titulares, segundo a Fiscalização, constavam como advogados com vínculo empregatício com o escritório Brasil Salomão, conforme relatado no item III B.

Os valores foram discriminados nas planilhas de fls. 56/60 e 63/67, e a empresa se creditou de todos os pagamentos efetuados na rubrica “pagamentos a pessoa jurídica”.

Após constatar que os sócios das empresas prestadoras de serviço poderiam pertencer ao quadro de funcionários da Brasil Salomão, a Fiscalização efetuou diligências junto àquelas empresas, tendo constatado o seguinte:

De acordo com as Notas Fiscais de Prestação de Serviços emitidas pelas empresas para a fiscalizada nota-se que na maioria das vezes foram emitidas no final do mês e estão numeradas seqüencialmente, isto é, estas empresas trabalharam e emitiram Notas Fiscais somente para a autuada;

Para comprovar a informação do item anterior, a fiscalização elaborou planilhas (Fls. 1347/1355) relativas a cada empresa, onde foram totalizados os valores das respectivas notas fiscais de prestação de serviço por trimestre e comparado os valores com os declarados pelas empresas nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (anos-calendário de 2005 e 2006, fls. 380/387, 534/541, 615/623, 688/695, 815/822, 887/894, 967/974, 1108/1115 e 1234/1241). Como podem ser verificados nas mencionadas planilhas, os valores declarados nas Declarações de Imposto de Renda das empresas coincidem exatamente com os totais das notas fiscais emitidas para a autuada.

Conforme se observa, nos Livros Razão - Conta Caixa, das "empresas" ASSOCIADAS (Fls. 676/685, 795/810, 876/879, 954/963, 1087/1104 e 1323/1327), a ausência de quaisquer lançamentos referente a despesas operacionais necessárias para o funcionamento de um estabelecimento, tais como: água, luz, telefone e ainda despesa de aluguel do imóvel, ainda que, ao próprio sócio se o imóvel utilizado for de sua propriedade enquanto pessoa física.

Em razão de a contribuinte não ter atendido à Intimação de 10/06/2009, fls. 68/69, foi feita a Reintimação (fls.351/2), para que a empresa apresentasse os contratos de prestação de serviços de todas as empresas prestadoras de serviço de advocacia que executaram serviços no período de jan/2005 a dez/2006.

A solicitação fiscal foi atendida parcialmente, tendo a empresa apresentado “Instrumento Particular de Associação Para Prestação de Serviços Advocatícios e o

Cumprimento de Interesses Comuns”, de apenas duas pessoas jurídicas: MARCHI, PAIXÃO E ADVOGADOS ASSOCIADOS e DOMINGOS, CASADIO, TONIOLO, COSTA E DINIZ ADVOGADOS ASSOCIADOS.

Quanto às demais empresas prestadoras de serviços, a autuada solicitou dilação de prazo para seu atendimento, que foi concedido pela Fiscalização, porém, não foi atendido pela fiscalizada.

Posteriormente, a Fiscalização recebeu da empresa BINDA E FANTINATTI ADVOCACIA o referido contrato.

Após a análise dos contratos apresentados, a Fiscalização apresentou as seguintes conclusões:

- nenhuma das "empresas" prestadoras de serviços advocatícios possui sede "de fato", ou seja, conforme já mencionado neste relatório, todas estão "sediadas" em endereços residenciais de um dos sócios, uma vez que todos os sócios das "empresas" trabalham nas dependências do estabelecimento da autuada;
- Verifica-se aqui que todos os sócios das "empresas" ASSOCIADAS executam os trabalhos sob subordinação da ASSOCIADA BRASIL SALOMÃO.
- Fica mais uma vez comprovado que todos os sócios das "empresas" ASSOCIADAS executam os trabalhos nas dependências da ASSOCIADA BRASIL SALOMÃO bem assim que executam estes trabalhos sob subordinação dos sócios da autuada.
- Nesta cláusula, fica ainda mais caracterizada a subordinação dos sócios das "empresas" associadas para com a ASSOCIADA BRASIL SALOMÃO, o dever de cumprirem as normas internas organizacionais da autuada (horário de expediente, etc.) e por último o dever de dedicarem exclusivamente aos serviços jurídicos que lhes forem confiados".
- Após tudo que foi relatado até o momento [...] pode-se concluir que, efetivamente, no caso em estudo, quem executa os serviços são as pessoas físicas "os advogados" e não as "empresas" ASSOCIADAS - "pessoa jurídica".

Após a conclusão das diligências, e apoiando-se em estudos de renomados juristas, concluiu a Fiscalização pela relação jurídica de trabalho: "(...) Não restam dúvidas de que os verdadeiros sujeitos dos contratos firmados entre a interessada e as pessoas jurídicas constituídas por seus advogados são, em verdade, a autuada e pessoas físicas (cada advogado)".

Por fim, entendeu a Fiscalização que a manobra desenvolvida pela autuada configuraria simulação, afirmando:

No pertinente aos interesses fazendários, esta manobra lesa os cofres públicos, haja vista a menor carga tributária a que estão sujeitas as pessoas jurídicas, no que diz respeito ao imposto de Renda, às obrigações trabalhistas e previdenciárias além do que, no caso em

questão, na apuração não cumulativa da COFINS e do PIS, o pagamento para pessoas físicas não geram direito a crédito, de acordo com inciso I do parágrafo 2º do artigo 3º das Leis 10.637 de 30/12/2002 e 10.833 de 29/12/2003.

Regularmente cientificada a contribuinte apresentou impugnação onde, em síntese, alegou o seguinte:

1) Dos Fatos:

Após descrever sucintamente seus objetivos sociais, e comentar a modificação jurisprudencial promovida pelo STF que desconsiderou a Súmula 276 do STJ, faz um resumo da autuação fiscal, destacando as glosas efetuadas, a legislação que serviu de base para a autuação, assim como, o entendimento da Fiscalização relativamente aos créditos que poderiam ser utilizados como abatimento para cálculo do PIS e da Cofins.

2) Improcedência do lançamento:

Neste item, destaca que “o lançamento realizado se fundamentou basicamente em duas razões elementares distintas para se exigir os tributos COFINS e PIS pelo sistema não-cumulativo e negar quase a totalidade de seus créditos para abatimento.

(...)

(i) um relacionado à não-cumulatividade e à questão dos insumos;

(ii) a desconsideração dos negócios jurídicos firmados, gerando, por conseguinte, a negativa, quanto aos créditos de diversas pessoas jurídicas.

(...)

Desde logo, volta-se a frisar a clara situação de ilegalidade e inconstitucionalidade existente no presente caso, merecendo o julgamento de procedência a defesa”.

3) Cofins. PIS. Não-cumulatividade. Aspectos legais e constitucionais:

Neste tópico, após discorrer sobre os aspectos legais básicos do PIS e da Cofins, consoante o advento das Leis nº 10.637 de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, passando por uma análise da EC nº 42 de 2003, aborda os aspectos legais e constitucionais da contribuição ao PIS e à Cofins.

Após longa dissertação, conclui:

(i) a não-cumulatividade, a partir da Emenda Constitucional 42/2003, constitucionalizou-se no art. 195 da CF/88;

(ii) com a constitucionalização, a não cumulatividade restringiu claramente a liberdade do legislador para aplicação, bem como ao intérprete;

(iii) o regime não cumulativo adotado pela legislação foi o subtrativo indireto, com algumas ressalvas;

(iv) a não cumulatividade para o PIS e a COFINS deve estar vinculado à receita e não ao produto (IPI) ou mercadoria (ICMS), possuindo, assim, uma maior amplitude para a obtenção de créditos.

4) A problemática da restrição dos créditos de Cofins e Pis por lei. Impossibilidade:

Combate a limitação dos créditos a serem empregados para a dedução da contribuição a recolher por meio de normas infraconstitucional.

Evoca o princípio da supremacia da Constituição, arguindo que “não pode o legislador suprimir a não cumulatividade ao seu mero talante, restringindo o direito creditório”. Aduz que “... deve a legislação inferior respeitar aos ditames estampados na Constituição Federal. Sendo assim, as Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002 devem seguir aos princípios fundamentais advindos da não-cumulatividade, não podendo, inclusive, criar exceções que inexistem na Constituição, de maneira a reduzir, por via infraconstitucional, a eficácia da não-cumulatividade.

(...)

Para o presente caso concreto, é possível afirmar que as glosas realizadas quanto aos créditos de PIS e COFINS são de total improcedência, uma vez que a fiscalização reduziu ou estrangulou a não cumulatividade, sendo forçoso o reconhecimento dos créditos utilizados, com a insubsistência do lançamento realizado”.

Diz que na interpretação das normas constitucionais deve se buscar o sentido que lhe proporcione maior eficácia (princípio da máxima efetividade constitucional).

Transcreve manifestações doutrinárias.

5) A problemática da restrição dos créditos de Cofins e PIS por atos infralegais. Instruções Normativas. Impossibilidade:

Combate a glosa de diversos créditos sob o argumento de que “a glosa se deu pelo fato de que o Fisco adota uma interpretação evidentemente rígida e com o intuito de mera arrecadação, fundada especificamente nas Instruções Normativas da SRF nº. 247, 358 e 404, pois, o Fisco não adota a Constituição, a Lei e critérios científicos para interpretar o regime não-cumulativo de PIS e COFINS a fim de reconhecer os respectivos créditos”.

Após discorrer sobre o conceito de insumo, socorre-se de lições de renomados juristas, das quais extrai excertos que reproduz, e conclui suas alegações:

“Não resta dúvida, por conseguinte, de que a Receita Federal tem se utilizado de artifício ilegal para restringir o conceito de insumo para fins de PIS e COFINS, no regime não-cumulativo, incorrendo clara violação à legislação vigente, além de exigir tributo indevidamente.

Em tais condições, impossível se torna a legitimidade na interpretação dada pelo Fisco ao conceito de insumos diante do claro equívoco metodológico e da ilegalidade existente, sendo forçosa a conclusão no sentido de que o conceito de insumos para fins de PIS e COFINS é abrangente (amplo), comportando todos os dispêndios que contribuam de forma direta ou

indireta para o exercício da atividade econômica visando a obtenção de receita, salvo expressa previsão legal em sentido contrário”.

6) A desconsideração dos negócios jurídicos pelo fisco. Impossibilidade. O caso concreto. Manutenção dos créditos:

6.1) Algumas premissas sob o enfoque jurídico e fático: Alega “que as pessoas jurídicas desconsideradas pelo Fisco estavam devidamente constituídas mediante contrato social registrado na OAB/SP, como determina a lei específica (Lei n. 8.906/94), bem como possuíam – e possuem escrituração fiscal regular, recolhimento de tributos em dia e correta emissão de nota fiscal (entradas e saídas efetivas de numerário).

Tais pessoas jurídicas, inclusive, foram constituídas em períodos muito anteriores aos fatos geradores exigidos e, conforme lista apresentada pela fiscalização, também em momentos distintos. Equivale dizer: não houve o surgimento em um período específico de todas as pessoas jurídicas citadas de uma só vez.

Aduz que: “sempre existiu toda a prestação de serviços jurídicos ligadas aos contratos de associação por parte de tais pessoas jurídicas, as quais receberam corretamente pagamento efetivo, por tais serviços, cada uma na proporção dos trabalhos realizados (por produção). Tanto é verdade que, conforme planilhas apresentadas pela Fiscalização, não é possível constatar um mês de pagamento semelhante ou parecido com o outro. Os valores pagos pelos serviços prestados eram variáveis, recebendo na medida dos trabalhos realizados e resultados.

Argui que o fato de as empresas prestadoras de serviços terem como domicílio fiscal a residência de um dos associados “tal circunstância em momento algum demonstra caráter fraudulento daquelas pessoas jurídicas, em virtude de sua formal e real existência, conforme todos os demais documentos já citados. De outra parte, convém frisar que como prestadoras de serviços jurídicos, não há obrigação legal nem mesmo prática para que se tenha necessariamente um local em prédio comercial e aberto ao público. Lembre-se que estamos tratando de atividade de cunho estritamente intelectual, de maneira que com um simples notebook ligado à internet e o conhecimento da matéria jurídica, já seria possível tranqüilamente advogar e prestar serviços jurídicos no mundo inteiro, em especial nos tempos atuais. Assim, tal circunstância em momento algum pode desnaturar a personalidade jurídica de tais prestadoras de serviços, quando existem inúmeros documentos que comprovam nos autos sua existência formal e real, o que inclusive não é negado pela fiscalização”.

Reproduz o artigo 37 do Regulamento da Ordem dos Advogados do Brasil, afirmando que a legislação que regulamenta a profissão e o exercício da atividade jurídica expressamente permite tais contratos de associação para o fim de colaboração profissional.

Diz que “a estipulação pela impugnante da existência de uma coordenação e organização dos trabalhos a serem executados; não demanda subordinação ocasionando vínculo empregatício. Além do que, a fiscalização somente se pautou pela cláusula prevista no contrato de associação, inexistindo qualquer comprovação fática de que previsão contratual causou na prática efetivamente subordinação. Nada existe nos autos neste sentido”.

Alega que “no caso de advogado com vínculo empregatício este não se subordina em questões técnicas a qualquer empregador, tendo total independência, como dispõe o art. 18 da Lei n. 8.906/94, que reproduz.

Argumenta que “o contrato de associação não impõe obediência no sentido de subordinação técnica, mas tão somente explicita e disciplina a necessidade de existir uma orientação, coordenação e organização dos trabalhos para o desempenho da atividade jurídica em associação com a melhor eficiência e qualidade. São questões distintas e inconfundíveis.

Lembre-se, ainda, que para a existência de vínculo empregatício, há de se comprovar ainda a existência (art. 3, CLT) de ineventualidade, salário e pessoalidade. Portanto, existem vários requisitos e não somente a subordinação, mesmo que, por absurdo, aquela estivesse comprovada”.

Afirma que “não houve qualquer menção muito menos elementos de prova no tocante aos demais requisitos descritos para a caracterização de vínculo empregatício. Ademais, não bastava a prova genérica do vínculo e em meros indícios, seria de total necessidade a demonstração da relação de emprego de cada uma das pessoas físicas vinculadas às pessoas jurídicas que não ocorreu”.

6.2) A desconconsideração dos negócios jurídicos pelo Fisco. Problemática:

Inicialmente, afirma que “o Fisco não tem poder para realizar a desconconsideração de negócios jurídicos”.

Alega que, excepcionalmente, a desconconsideração da personalidade jurídica é prevista no art. 50 do Código Civil, o qual reproduz.

Argui que há no presente caso clara ilegalidade, uma vez que se realizou a desconconsideração de diversas pessoas jurídicas prestadoras de serviços de forma unilateral e arbitrária, sem a necessária intervenção do Poder Judiciário em total descumprimento ao disposto no art. 50 do Código Civil.

Argui que o entendimento da impossibilidade de o Fisco desconsiderar a personalidade jurídica de tais prestadoras de serviços com a finalidade de exigir tributo, salvo autorização pelo Poder Judiciário, desde que efetivamente comprovada a situação fraudulenta e de abuso da pessoa jurídica, encontra mais um argumento favorável e relevante no art. 129 da Lei nº. 11.196, de 2005, sob o enfoque tributário, cujo dispositivo legal consagra de forma latente a autonomia da pessoa jurídica, de modo que o Fisco não pode, no caso de prestadoras de serviços intelectuais como é o caso de serviço jurídico, desconsiderar a personalidade das pessoas jurídicas para fins fiscais. A lei é expressa e peremptória!

7) Juros. Taxa Selic:

Alega que os juros são devidos à razão de 1% ao mês, nos termos do art. 161, § 1º do CTN, sendo de total improcedência o lançamento realizado.

Afirma que tal entendimento tem como pressuposto o fato de que a taxa de 1% (um por cento), prevista no referido dispositivo legal, é limite máximo para sua fixação, e não mero parâmetro para tanto, e que a taxa de juros precisa estar quantificada em lei.

8) A multa aplicada. Equívocos:

Inicialmente combate a multa qualificada no percentual de 150%, no tocante aos créditos vinculados às pessoas jurídicas prestadoras de serviços, uma vez que, supostamente, seria caso de simulação. Pretende que ela deve ser reduzida para o percentual de 75%. Alega

que há de se ter em mente como premissa que a qualificação da multa é "exceção da exceção", na expressão de Marco Aurélio Greco, a ponto de não poder ser aplicada mediante ilações subjetivas, em especial, quando se tem a presunção de boa-fé, bem como o "in dubio pro reo".

Afirma que a primeira razão para a redução da multa qualificada decorre de a fiscalização não ter no auto de infração, descrito de forma pormenorizada quais seriam as condutas praticadas pela impugnante, por meio de seus sócios, a fim de tipificar o evidente intuito de fraude, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/64.

Alega, também, que é preciso demonstrar claramente em qual dos artigos da Lei n. 4.502/64 as supostas condutas se tipificam. Diz que a fiscalização somente fez uma justificativa genérica, pois, sustentou que a conduta da fiscalizada incorreu nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73, da Lei n. 4.502 de 30/11/1964."

Vê-se, deste modo, que:

(i) não houve descrição da conduta que caracterizasse o evidente intuito de fraude; ii) inexistiu a tipificação em um dos artigos da Lei nº. 4.502/64, já que a Fiscalização descreveu genericamente e citou todos.

Como segunda razão, argui que, mesmo que se entenda pela inexistência dos vícios acima descritos para reduzir a multa aplicada, não se pode negar que ela agiu de forma lícita, praticando atos devidamente registrados, tendo por premissa à licitude de sua conduta.

Aduz que, em momento algum, ao realizar contrato de associação com pessoas jurídicas devidamente registradas na OAB, nos termos da legislação que rege a profissão de advogado, teve por intenção praticar conduta dolosa ou de fraude, já que possui plena convicção da licitude e legitimidade de seus atos.

Sendo assim, de rigor a redução da multa qualificada aplicada, seguindo jurisprudência dominante.

Quanto à multa de 75%, alega que ofende aos princípios da razoabilidade ou proporcionalidade (art. 59, inciso LIV) e da proibição do confisco (art. 150, inciso IV), previstos na Constituição Federal.

Cita decisão do STF, da lavra do ministro Ilmar Galvão, nos seguintes termos:

"a norma jurídica tributária que prevê multas decorrentes do não recolhimento de tributos, desproporcionais à sua infração tem caráter de confisco, razão pela qual deve ser declarada sua inconstitucionalidade por violação ao disposto no art. 150, IV, da CF;".

Conclui que tendo em vista seu caráter confiscatório, a multa deve ser reduzida, no mínimo, ao patamar de 20% (vinte por cento), de conformidade com o art. 61, § 29, da Lei n. 9.430, de 1996, retificando-se o auto de infração lavrado.

9) A inconstitucionalidade do regime não cumulativo de Cofins/PIS no caso concreto:

Alega que a manutenção da glosa dos créditos, em sua totalidade ou quase, tornaria a tributação de PIS/Cofins não cumulativos de clara e evidente onerosidade, ferindo frontalmente diversos preceitos constitucionais:

- (i) direito de propriedade (art. 5º, caput e inciso XXII) e vedação ao caráter de confisco do tributo (art. 150, inciso IV);
- (ii) capacidade contributiva (art. 145, §. 1º);
- (iii) livre iniciativa (art. 170);
- (iv) razoabilidade e proporcionalidade (art. 5º, inciso LIV); e
- (v) isonomia (art. 5º, caput e 150, inciso II).

Aduz que tratar-se-á de carga tributária extremamente elevada, inclusive, inviabilizando o exercício de sua atividade econômica, devendo, a situação concreta ser reconhecida como inconstitucional.

Cita decisão do TRF da 4ª Região, Relator Ministro Leandro Paulsen, AC. nº 2004.7J.08.0106338/RS.

10.) Conclusão. Pedido:

Requer que a impugnação seja julgada procedente e o lançamento cancelado.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP considerou improcedente a impugnação em acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS.

A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Porém, tendo o Fisco demonstrado à evidência o abuso de forma, cabível a desqualificação do negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato.

INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.

É defeso à autoridade tributária administrativa, no âmbito do processo administrativo fiscal, a apreciação da inconstitucionalidade das leis, uma vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese, negar-lhe execução.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EXTENSÃO DOS EFEITOS.

Os acórdãos do CARF não constituem normas complementares do Direito Tributário e seus efeitos não podem ser estendidos genericamente a outros casos, somente aplicando-se ao contribuinte daqueles litígios. As decisões judiciais só aproveitam às partes

envolvidas no processo, uma vez que produzem apenas efeitos inter partes e não erga omnes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO INDEVIDO DE CRÉDITOS. GLOSA.

O desconto indevido de créditos na apuração da Cofins não cumulativa, autoriza a glosa e a tributação dos valores correspondentes.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração, para a exigência do crédito tributário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO INDEVIDO DE CRÉDITOS. GLOSA.

O desconto indevido de créditos na apuração do PIS não cumulativo, autoriza a glosa e a tributação dos valores correspondentes.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS

A falta ou insuficiência de recolhimento do PIS constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração, para a exigência do crédito tributário.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA. LEGALIDADE. TAXA SELIC.

Legítima a aplicação da taxa Selic, para a cobrança dos juros de mora, a partir de 1º de abril de 1995, consoante art. 13, da Lei nº 9.065, de 1995.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DESPROPORCIONALIDADE E EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA.

A alegação de que a multa tem caráter confiscatório não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, uma vez que se trata de exigência fundada em legislação vigente, à qual este julgador é vinculado.

MULTA DE OFÍCIO. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Estando os fatos perfeitamente descritos no auto de infração, a indicação excessiva de dispositivos regulamentares não constitui cerceamento do direito de defesa.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. (VOTO VENCIDO)

A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser incontestada e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a

divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. (VOTO VENCEDOR)

Cabível a aplicação da multa de ofício qualificada, de 150%, quando apurado que o sujeito passivo valeu-se de artifício doloso, visando sonegação fiscal.

No recurso voluntário a contribuinte repete os argumentos da impugnação.

É o relatório.

Voto

O presente processo, conforme ressaltado, é inerente a lançamentos para exigência do PIS e da COFINS segundo o regime da não-cumulatividade.

O i. relator, conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas, proferiu seu voto onde trouxe, como dispositivo, o seguinte:

Conclusão:

Voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para considerar que os gastos com entidade de classe dos advogados e com os serviços de internet incluem-se no conceito de insumos para creditamento do PIS e da Cofins.

Concordo com a desconsideração dos negócios jurídicos da empresa com as empresas "associadas", mantendo as glosas dos créditos de PIS e Cofins, realizadas pela fiscalização, por entender que tratava-se de pagamento à pessoa física.

Voto pelo descabimento da multa agravada de 150%, mantendo a multa de ofício de 75% e os acréscimos legais impostos pela fiscalização.

Não obstante, por entender que o direito ao creditamento pode ser mais amplo, abri divergência para solicitar uma diligência, nos termos abaixo desenvolvidos.

Do regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Amplitude do conceito de insumo.

O regime da incidência não-cumulativa das contribuições sociais foi instituído, inicialmente, para o PIS/PASEP, mediante a publicação da Lei nº 10.637, de 30/12/2002 (conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002), tendo passado a produzir efeitos, em relação à não-cumulatividade da referida contribuição, a partir de 1º de dezembro de 2002. Posteriormente, com a publicação da Lei nº 10.833, de 29/12/2003 – conversão da Medida Provisória nº 135, de 2003 –, tal regime foi estendido à COFINS. Concernente à não-cumulatividade da COFINS a lei em evidência passou a produzir efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Ressalvadas as exceções legais, estão sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda que apuram o IRPJ com base no lucro real.

A legislação pertinente ao regime autoriza o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, nos termos do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Além disso, o artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 e o artigo 6º da Lei nº 10.833/2003 dispõem, respectivamente, que o PIS/PASEP e a COFINS não incidem sobre as receitas decorrentes de: a) exportações de mercadorias; b) prestação de serviços no exterior cujo pagamento represente ingresso de divisas e; c) vendas a empresa comercial exportadora como fim específico de exportação. Em tais hipóteses, o crédito apurado na forma do artigo 3º das leis em comento poderá ser utilizado para a dedução da correspondente contribuição a recolher ou para compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal. Finalmente, acaso aludido crédito não possa ser utilizado por nenhuma dessas formas até o final de cada trimestre do ano civil, poderá o sujeito passivo solicitar seu ressarcimento em dinheiro.

A análise do litígio envolve essa que talvez seja a questão mais controvertida em relação à não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS: definir o que são insumos para fins de creditamento das citadas contribuições.

O inciso II do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637 de 2002 autoriza o cálculo de créditos a serem descontados ou ressarcidos em relação a bens e serviços **utilizados como insumos** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

As normais legais *stricto sensu* que prevêm a não-cumulatividade (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) são omissas quanto ao alcance do termo “insumo” para fins de cálculo do crédito atinente a referidas contribuições. Tal amplitude terminológica encontra-se disposta apenas em norma de natureza infralegal, qual seja, no § 5º, do artigo 66, da IN SRF nº 247, de 21/11/2002 (dispositivo incluído pela IN SRF nº 358, de 09/09/2003) – não-cumulatividade do PIS/Pasep –, bem como nos incisos I e II do § 4º, do artigo 8º, da IN SRF nº 404, de 12/03/2004 – não-cumulatividade da COFINS –, segundo os quais, para fins de aquisição de bens e serviços utilizados como insumos, deverão ser assim concebidos (como insumos), aqueles:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Para a doutrina, há os que defendem a ampla consideração como insumo de todas as despesas da empresa, como Natanael Martins¹. Segundo ele, pelo fato das contribuições em comento alcançarem a receita total das empresas, a única forma de assegurar sua integral não-cumulatividade seria se “os créditos apropriáveis alcançarem todas as despesas necessárias à consecução das atividades da empresa”.

Também na mesma toada, Solon Sehn², segundo o qual,

salvo nas hipóteses expressamente vedadas pela Lei nº 10.833/2003, o crédito de insumo deve ser calculado a partir do custo de produção da legislação do imposto de renda (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º; Decreto nº 3.000/1999, arts. 290 e 291), abrangendo as matérias-primas e quaisquer outros bens, direitos ou serviços aplicados ou consumidos no processo de fabricação, diretos ou indiretos, independentemente de desgaste, dano ou perda de propriedades físico-químicas.

Por sua vez, Marco Aurélio Greco³ defende que os insumos, para fins de PIS/Pasep e Cofins, não se equiparam àqueles indicados pela legislação do Imposto de Renda, uma vez que há distinção material entre receita e renda. Patrícia Madeira comenta a lição de Greco asseverando que os pressupostos de fato para o IRPJ e a CSLL são o resultado positivo (renda/lucro), e, nesse caso, deverão ser considerados todos os custos que interferirem na sua apuração; no entanto, “nem todos os custos da atividade empresarial interferem na formação da receita, que é materialidade do PIS e da Cofins”. A ideia de insumo proclamada pela legislação do IPI também não seria aplicável para o PIS/Pasep e para a COFINS⁴, dado ser o IPI

[...] tributo cuja não-cumulatividade se opera pelo método subtrativo, variante imposto contra imposto (que, portanto, requer tenha havido incidência na operação anterior para que o insumo seja creditável) e cuja materialidade (industrialização) remete à ideia de algo fisicamente apreensível.

Como a receita decorre de uma prestação de serviços ou da produção de bens, Marco Aurélio Greco conclui que só deve ser insumo o que for inerente àquilo que denomina de “processo formativo da receita”. Em suas palavras:

¹ MARTINS, Natanael. O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães, FISCHER, Octávio Campos (coord.). PIS-Cofins: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 204. *apud* MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. Não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Dissertação de Mestrado. 2009. p. 127.

² SEHN, Solon. PIS-COFINS: Não cumulatividade e regimes de incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 317.

³ GRECO, Marco Aurélio. Não cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord.) et al. Não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins. São Paulo: IOB Thompson. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 112-122. *apud* MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. Não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Dissertação de Mestrado. 2009. p. 127.

⁴ O trecho acima, que sintetiza a lição de Marco Aurélio Greco (op. cit., p. 117-118), foi extraído da Dissertação de Mestrado de Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves Madeira, p. 127-128 – referência já citada.

relevante é determinar quais os dispêndios ligados à prestação de serviços e à fabricação/produção que digam respeito aos respectivos fatores de produção (= deles sejam insumos). Se entre o dispêndio e os fatores capital e trabalho houver uma relação de inerência, haverá – em princípio – direito à dedução.

Há ainda outros pensamentos doutrinários diversos que revelam grandes divergências concernentes aos critérios sobre o que pode ou não ser considerado como insumo para fins de creditamento do PIS/Pasep e da COFINS no regime da não-cumulatividade. Culpa da legislação lamentavelmente intrincada sobre o assunto.

De nossa parte, dadas as limitações impostas ao creditamento pelo texto normativo, temos nos manifestado no sentido de que o legislador optou por um **regime de não-cumulatividade parcial**, muito embora respeitável doutrina defenda que deveria ser dado ao regime um sentido mais amplo e próximo dos aspectos econômicos da produção, o que, penso, não encontra alicerce na legislação pertinente.

Com efeito, além da aquisição de bens e de serviços utilizados como insumo, a lei contempla várias outras hipóteses de creditamento em virtude de despesas incorridas pela pessoa jurídica, tais como pelo aluguel de prédios, de máquinas e de equipamentos utilizados nas atividades da empresa, bem como da energia consumida em seus estabelecimentos, ressalvadas as exceções legais. O detalhamento das possibilidades de creditamento e das vedações ao mesmo, sujeitos a emendas normativas implementadas no decorrer do tempo, revela, sem nenhuma dúvida, que o legislador sempre optou por um regime de não-cumulatividade seletivo.

Especialmente sobre o alcance do termo “insumo” vejamos, primeiramente, o teor do inciso II do artigo 3º de ambas as leis 10.637/2002 e 10.833/2003 que, sobre a correspondente contribuição determinada na forma do artigo 2º de cada lei, permite o desconto de créditos calculados em relação a:

II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; (redação original da Lei 10.637/2002)

II – bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; (Lei 10.637/2002 - redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação original da lei nº 10.833/2003. Na Lei nº 10.637/2002 essa redação é decorrente da Lei nº 10.865, de 2004)

Da leitura das redações do dispositivo que trata do creditamento em decorrência da aquisição de insumos – a atual e as historicamente concebidas para referido preceito – constata-se que o termo “insumo”, na forma como é e sempre foi empregado, nunca se

apresentou no texto normativo de forma isolada, mas **continuamente associado ao seu papel de fator de produção ou na prestação de serviços**.

Em razão disso, penso que só podem ser considerados como insumos os bens e os serviços diretamente utilizados, necessários e essenciais à prestação de serviços ou à fabricação dos produtos destinados à venda, o que requer, pois, análise individual da natureza da atividade da pessoa jurídica que busca o creditamento segundo o regime da não-cumulatividade.

E é justamente por isso que se faz necessário baixar os autos em diligência, nos termos abaixo.

Da necessidade de diligência

A atividade desenvolvida pela recorrente é inerente à prestação de serviços advocatícios, o que, em tese, pode envolver sejam incorridas, dentre outras reconhecidas pelo relator, despesas com **viagens** (por exemplo, para acompanhamento de processos e realização de sustentação oral em colegiados recursais), **seguros** (por exemplo, seguro de responsabilidade civil profissional) e **correios e malotes** efetivamente vinculados ao exercício da atividade.

Dada a necessidade de comprovação da efetiva associação dessas despesas com a atividade desenvolvida pela suplicante, há, pois, que se converter o julgamento em diligência.

Diante do exposto, voto para converter o presente processo em diligência a fim de que a interessada seja intimada a comprovar a real utilização como insumos dos seguintes itens: **despesas com viagens, seguros e correios e malotes**.

Instruído o processo com os documentos apresentados, e cientificados o contribuinte e a Fazenda Nacional do resultado da diligência, deverão os autos ser devolvidos a este Conselho para prosseguimento do julgamento.

Sala de Sessões, em 21 de junho de 2016.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator