



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.720165/2018-04
Recurso De Ofício e Voluntário
Resolução nº 3402-002.223 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2019
Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA
Recorrentes O BOTICARIO FRANCHISING LTDA
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da Segunda Turma da Quarta Câmara-Terceira Seção do CARF, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra-Presidente

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo-Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra (presidente da turma), Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo e Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Trata-se de auto de infração lavrado em 18/01/2018 no procedimento fiscal nº 0910100.2017.00121 para constituição de crédito relativo a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS. Conforme consignado às fls. 39, o crédito fora constituído para se evitar sua extinção por decadência, uma vez que à época produzia efeitos a favor do contribuinte a sentença proferida no processo judicial nº 9912-89.2010.4.01.3400, em tramitação na 21ª Vara de Brasília, TRF1.

No Relatório Fiscal de fls. 27 e s., a autoridade fiscal descreve minuciosamente o procedimento fiscal executado. Como se verá adiante, os créditos são decorrentes dos seguintes fatos:

a) O contribuinte apurou, nos anos 2013 e 2014, sua contribuição devida ao PIS e COFINS adotando tanto o Regime Cumulativo quanto o Regime Não-cumulativo; no entanto, não havia fundamento legal para que a empresa adotasse o Regime Cumulativo

para parte de suas Receitas, vez que, por estar submetida ao regime de apuração do IRPJ com base no Lucro Real, e não estar enquadrada em nenhuma das hipóteses previstas no art. 8º da Lei 10.637/02 e no art. 10 da Lei 10.833/03, estava sujeita, apenas, ao Regime Não-Cumulativo da contribuição para o PIS e a COFINS; e

b) Através da análise das EFD-Contribuições apresentadas pelo contribuinte, constatou-se que apuração de créditos de “Aquisição de Serviços Utilizados com Insumo”. As Bases de cálculo dos créditos desta natureza corresponderam a 90,80% do total apurados no período. Ocorre que a fiscalização entendeu que os serviços contratados não se enquadravam no conceito de insumo para fins de creditamento. Daí, procedeu-se a glosa dos valores dos créditos apurados sobre estes serviços;

Para maior detalhamento dos fatos constatados e os fundamentos adotados pela fiscalização, faço aqui algumas transcrições pontuais que melhor sintetizam o procedimento fiscal:

Opção Indevida pelo Regime Cumulativo

A empresa **O BOTICÁRIO FRANCHISING LTDA** apurou, nos anos 2013 e 2014, sua contribuição devida ao PIS e COFINS adotando tanto o Regime Cumulativo quanto o Regime Não-cumulativo.

Ocorre que não havia fundamento legal para que a empresa adotasse o Regime Cumulativo para parte de suas Receitas, vez que, por estar submetida ao regime de apuração do IRPJ com base no Lucro Real, e não estar enquadrada em nenhuma das **hipóteses previstas no art. 8º da Lei 10.637/02 e no art. 10 da Lei 10.833/03**, estava **sujeita, apenas, ao Regime Não-Cumulativo** da contribuição para o PIS e a COFINS. Igualmente, compulsando-se os registros de apuração das contribuições, constata-se que a interessada apurou seus créditos do exterior (importação) sobre o valor dos bens utilizados como insumos.

...

Assim, com o advento da Lei nº 10.637/2002, o regime de apuração não-cumulativo passou a ser a **regra geral** para as pessoas jurídicas que apuram o IRPJ pelo lucro real. Contudo, o regime de apuração cumulativa permaneceu como **regra de exceção** aplicável a algumas pessoas jurídicas que tenham determinação expressa na legislação para nele se enquadrar, e aquelas que, embora se submetam à não-cumulatividade, auferiram receitas com definição na legislação para serem tributadas na sistemática cumulativa.

...

Como a empresa OBF foi tributada pelo Lucro Real nos anos calendário 2013 e 2014, a princípio, estaria sujeita apenas à apuração pelo regime de incidência Não-cumulativa.

Porém, há hipóteses previstas nas Leis 10.637 e 10.833 em que, mesmo a pessoa jurídica sendo tributada pelo Lucro Real, deverá aplicar o regime Cumulativo em função da sua atividade ou natureza da receita auferida.

Pelas informações prestadas pelo contribuinte, verificamos que a empresa baseia-se na alínea “b”, do inciso XI, do art. 10 da Lei 10.833, para a aplicação do Regime Cumulativo em parte das receitas auferidas. Abaixo o trecho legal:

“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:

(...)

XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

(...)

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;” (grifamos)

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.223 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.720165/2018-04

Assim, para poder aplicar o Regime cumulativo, com base na alínea “b”, do inciso XI, do art. 10 da Lei 10.833, o contrato firmado pelo contribuinte teria que implementar quatro condições, cumulativamente:

1ª- os contratos terem sido firmados antes de 31/10/2003;

2ª- os contratos terem duração superior a 1 (um) ano;

3ª- os contratos serem relativos a fornecimento de bem ou serviços, e

4ª- os contratos terem preço predeterminado.

Para verificar o cabimento da aplicação da hipótese prevista na alínea “b”, do inciso XI, do art. 10 da Lei 10.833 pela empresa auditada, foram selecionadas, por amostragem, 75 empresas franqueadoras para as quais o contribuinte deveria apresentar todos os Contratos de Franquia firmados com essas, com eventuais alterações e aditivos.

...

Quanto à **primeira condição**, qual seja, de os contratos terem sido firmados antes de 31/10/2003, verificamos que o Regime Cumulativo foi adotado para a receita proveniente de estabelecimentos com contratos anteriores a esta data e o regime não cumulativos, a contratos firmados após esta data.

Quanto à **segunda condição**, de os contratos terem duração superior a 1ano, verificamos que os contratos são por **prazo indeterminado**, portanto, a princípio, superiores a um ano. Abaixo o trecho do contrato padrão:

“Este contrato é celebrado por prazo indeterminado, e tem seu início a contar da data da assinatura pelas partes.”

Quanto à terceira condição, de os contratos serem relativos a fornecimento de bem ou serviços, verificamos que o objeto do contrato padrão é a operação de um sistema de franquia empresarial, compreendendo a concessão de licença de uso da marca, a transferência de Know-how, serviços de assessoria técnica e mercadológica, dentre outros, sendo portanto um contrato de prestação de serviços.

Ocorre, porém, que os contratos não satisfazem a quarta condição, qual seja, a de terem preço predeterminado. Senão vejamos.

Em 04 de julho de 2006 foi editada a Instrução Normativa SRF nº 658, que dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003. Abaixo trechos da IN 658:

“Art. 2º Permanecem tributadas no regime de cumulatividade, ainda que a pessoa jurídica esteja sujeita à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

...

II - com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

(...)

Art. 3º Para efeito desta Instrução Normativa, preço predeterminado é aquele fixado em moeda nacional como remuneração da totalidade do objeto do contrato.

§ 1º Considera-se também preço predeterminado aquele fixado em moeda nacional por unidade de produto ou por período de execução.

§ 2º Ressalvado o disposto no § 3º, o caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação, após a data mencionada no art. 2º, da primeira alteração de preços decorrente da aplicação:

I - de cláusula contratual de reajuste, periódico ou não; ou

II - de regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, nos termos dos arts. 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.223 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.720165/2018-04

§ 3º O reajuste de preços, efetivado após 31 de outubro de 2003, em percentual não superior àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, não descaracteriza o preço predeterminado.

Art. 4º Na hipótese de pactuada, a qualquer título, a prorrogação do contrato, as receitas auferidas depois de vencido o prazo contratual vigente em 31 de outubro de 2003 sujeitar-se-ão à incidência não-cumulativa das contribuições.

Art. 5º Consideram-se com prazo superior a 1 (um) ano os contratos com prazo indeterminado cuja vigência tenha se prolongado por mais de 1 (um) ano, contado da data em que foram firmados. Parágrafo único. Aplica-se aos contratos mencionados no caput o disposto nos §§ 2º e 3º do art. 3º.” (grifamos)

...

Assim, verificamos que não há, como determina a IN 658, **um preço determinado em moeda nacional** nos contratos firmados, mas sim, a previsão de um percentual a ser aplicado sobre uma base de cálculo. Note-se que sequer o percentual é fixo, pois o texto estabelece “**a até 38%**” Portanto, temos uma alíquota variável “**a até 38%**”, que deverá ser aplicada sobre uma base de cálculo – “**valor total de suas compras**” – também variável, para a determinação do valor a ser pago pelos tomadores dos serviços.

Sendo assim, não há que se falar em preço predeterminado nos contratos firmados pelo contribuinte, uma vez que o valor a ser pago pelos Franqueados será apurado pela aplicação de um percentual variável sobre uma base de cálculo que também será variável a depender do volume de compras que o Franqueado efetuará.

“A FRANQUEADORA poderá, a seu exclusivo critério, e atendendo a razões de política mercadológica, estabelecer um percentual de remuneração menor do que o ora convencionado, cuja redução terá prazo certo de vigência, conforme vier a ser fixado em normativas sobre o assunto, ficando expressamente ressalvado e aceito, entretanto, que a redução terá caráter precário e transitório, não caracterizando novação ou precedente a ser arguido como modificação dos critérios previstos na cláusula 4.5.”(grifamos)

Assim, vemos que os contratos carregam subjetividade na determinação do preço, vez que o percentual a ser aplicado para a quantificação do valor a ser pago pelos Franqueadores pode ser modificado ao “exclusivo critério” da Franqueadora. Também carece de objetividade a motivação para esta alteração – “razões de política mercadológica”.

Diante do acima exposto, verificamos que a empresa não poderia ter se valido da hipótese prevista na alínea “b”, do inciso XI, do art. 10 da Lei 10.833 para aplicar o Regime de Apuração Cumulativo sobre as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, uma vez que não foram satisfeitas todas as condições previstas na Legislação.

Isto posto, procedemos à apuração das contribuições ao PIS e à COFINS devidas pelo contribuinte no período de 01/2013 a 12/2014 apenas aplicando o Regime Não-cumulativo. A apuração do valor devido pela OBF está demonstrada no Item 6 deste Relatório.

Apropriação Indevida de Créditos

Extrai-se da Legislação que, para gerar direito à apuração de créditos, os bens adquiridos e os serviços contratados devem ser aplicado ou consumido na prestação do serviço, portanto, exige relação direta e imediata entre o serviço considerado como insumo gerador de crédito e o serviço prestado pelo contribuinte a terceiros.

...

Conforme consta da contabilidade do contribuinte, todos os serviços elencados na Tabela 1, foram lançados no grupo “**0410- Despesas Operacionais**”. Interessante

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.223 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.720165/2018-04

observar que o contribuinte não apura qualquer valor no Grupo “**0405 - Custo dos produtos vendidos, serviços e TRF**”. Assim, nenhum dos serviços considerados como insumo integraram o custo dos serviços prestados pelo O Boticário Franchising.

...

Para uma análise mais aprofundada da natureza dos serviços contratados considerados como insumo, a empresa foi intimada a apresentar cópias de algumas notas fiscais selecionadas por amostragem e de alguns contratos. Estes documentos estão no Anexo IV deste Relatório. A seguir, analisaremos os lançamentos efetuados em cada conta elencada.

...

Quanto às despesas lançadas na conta “**32007- Criação e Desenvolvimento de Embalagens –PROM**”, verificamos, da análise das notas fiscais e contratos apresentados, que os serviços referiam-se a projetos de desenvolvimento de produtos, e englobavam atividades como: criação e desenvolvimento de logomarcas; criação e desenvolvimento de identidade visual; criação e desenvolvimento de shape; desenvolvimento de mock-ups⁽¹⁾, criação de nomes e conceitos para produtos e coleções; desenvolvimento de personagens; criação e desenvolvimento de frascos, tampas e cartuchos; desenvolvimento de flankers⁽²⁾, recrutamento de participantes para pesquisa de avaliação; produção, edição e finalização de vídeos; artes gráficas; desenvolvimento de estojos promocionais; desenvolvimento de ilustrações; serviços fotográficos; provas de prelo; criação de estampas; projetos visuais; confecções de protótipos. No Anexo IV seguem cópias das NF e dos contratos firmados com os fornecedores, apresentados pelo contribuinte.

...

Pois bem, os serviços prestados pelo OBF, no período fiscalizado, conforme já mencionado no Item 5.2.3, foram de agenciamento, assessoramento na gestão de risco, e de exploração da marca “O Boticário” (franquia mercantil), conforme constam das NF emitidas pela empresa (ver Anexo III).

Os próprios contratos com os franqueados têm como objeto a operação de um sistema de franquia empresarial, compreendendo a concessão de licença de uso da marca, a transferência de Know-how, serviços de assessoria técnica e mercadológica, dentre outros, sendo portanto um contrato de prestação de serviços, não envolvendo produção ou comercialização de produtos da marca “O Boticário”.

Vemos, portanto, que os serviços contratados pelo OBF relacionados a projetos de desenvolvimento de produtos não estão relacionados intrinsecamente aos serviços prestados pela empresa auditada, não tendo sido aplicados ou consumidos na prestação destes serviços.

5.2.4.1- CONTA 32007- CRIAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DE EMBALAGENS – PROM

Interessante observar que a própria denominação da conta - **Criação e Desenvolvimento de Embalagens - PROM**, e o Centro de Custo a qual pertence: “**Projeto Produtos**”, nos indicam que os serviços contratados **não foram aplicados imediata e diretamente** nos serviços prestados pela OBF, vez que a própria definição de projeto (desejo, intenção de fazer ou realizar algo no futuro; plano) pressupõe ações futuras, não imediatas. Os serviços supra listados, são serviços que antecedem o processo de fabricação dos produtos que serão lançados no mercado, sendo assim, não podem ter sido **aplicados ou consumidos** na prestação dos serviços oferecidos pela franqueadora a seu franqueados.

Assim, os serviços considerados como insumo pelo contribuinte, lançados na conta “**32007- Criação e Desenvolvimento de Embalagens – PROM**”, não se enquadram no conceito de insumo previsto na legislação que rege as contribuições de PIS e COFINS, vez que não foram aplicados ou consumidos na prestação dos serviços do O Boticário

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.223 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.720165/2018-04

Franchising, não gerando, portanto, direito à apuração de créditos no regime de apuração não cumulativa destas Contribuições.

Corroboram com este entendimento, as Soluções de Consulta nº 99.028, de 16 de fevereiro de 2017, e nº 99.060, de 30 de maio de 2017, ambas da Coordenação- Geral de Tributação – COSIT, cujas Ementas abaixo transcrevemos:

Solução de Consulta nº 99.028- Cosit “ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE DESENVOLVIMENTO DE PRODUTOS. ENQUADRAMENTO COMO INSUMO. INADMISSIBILIDADE.

Despesas incorridas com a contratação de **serviços para o desenvolvimento de produtos**, tais como desenho de modelos, modelagem técnica e produção de protótipos, ainda que relacionadas a bens destinados à venda, por pessoa jurídica industrial, **não geram direito à apuração de créditos** no regime de apuração não cumulativa da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumo, nem estarem previstas na lei como hipóteses de creditamento.

Vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 07, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 14 de outubro de 2016.

Dispositivos Legais: Art. 3º, II da Lei nº 10.833, de 2003; IN SRF nº 404, de 2004.

5.2.4.2- CONTA 320027- ROYALTIES – INTERLIGADAS

Da análise das EFD-Contribuições apresentadas pelo contribuinte, verificamos que a empresa considerou como serviços utilizados como insumo o pagamento de Royalties. Estes pagamentos foram feitos à empresa Botica Comercial Farmacêutica Ltda. (CNPJ 77.388.007/0001-57). Esta empresa, assim como O Boticário Franchising, pertence ao Grupo “O Boticário”, e é a detentora marca “O Boticário”, registrada no Instituto Nacional da Propriedade Industrial-INPI sob o Registro 810975289.

...

Dessa forma, podemos afirmar que o pagamento de royalties é a **contraprestação devida pelo uso de um DIREITO**. Sendo assim, se analisarmos a hipótese de creditamento do inciso II, do art. 3º das Leis 10.637 e 10.833, veremos que o pagamento de Royalties não se enquadra na definição legal. Senão vejamos.

A legislação prevê, especificamente, que **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, podem ser utilizados para fins de apuração de créditos. Portanto, a despesa tem que estar relacionada à aquisição, tão somente, de **BENS** ou de **SERVIÇOS**.

Pois bem, o pagamento de Royalties não é a contraprestação pela **aquisição de bens**, por evidente, vez que **não há transferência de titularidade** do direito.

Tão pouco configura contraprestação por um **serviço prestado**, vez que não há qualquer **“obrigação de fazer”** por parte da empresa arrendadora. Ao explorar uma marca, a detentora desta marca não presta um serviço à aquela que a arrenda, uma vez que a prestação de serviços é um instituto de direito privado definido como uma atividade por meio da qual uma pessoa põe à disposição de outra, mediante retribuição, a sua energia pessoal, enquanto força de trabalho.

A seguir, transcrevemos trechos do Acórdão 201-81.117 do 2º Conselho de Contribuintes; 1ª Câmara, de 08/05/2008, que bem esclarece o tema:

EMENTA ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 28/02/1999 a 31/12/2001 (..)

PIS. RECEITAS DE ROYALTIES.

As receitas de royalties recebidas do exterior pela cessão de direitos de uso de marcas não são isentas do PIS, por não serem provenientes da prestação de serviços.

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-002.223 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.720165/2018-04

...

Ainda sobre a natureza dos Royalties, transcrevemos a Ementa e trechos da Solução de Consulta nº 71, da Cosit, de 10 de março de 2015:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP ROYALTIES. PAGAMENTO A RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. LICENÇA DE USO DE MARCA OU PATENTE. SERVIÇOS VINCULADOS.

O pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties, por simples licença ou uso de marca, ou seja, sem que haja prestação de serviços vinculada a essa cessão de direitos, não caracterizam contraprestação por serviço prestado e, portanto, não sofrem a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação. Entretanto, se o documento que embasa a operação não for suficientemente claro para individualizar, em valores, o que corresponde a serviço e o que corresponde a royalties, o valor total da operação será considerado como correspondente a serviços e sofrerá a incidência da contribuição.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, arts. 1º, 3º e 7º, Inciso II; Lei nº 4.506, de 1964, arts. 21, 22 e 23; IN RFB nº 1.455, de 2014, art. 17.

...

14. Diante de todo o exposto, conclui-se que na cessão de direito de uso não se visualiza a presença de obrigação de fazer, que caracteriza a prestação de serviços, a qual é realizada com emprego de força humana que presta a realização, transformando materiais e situações.

15. Portanto, royalties caracterizam-se como obrigação de dar, e não de fazer, não se caracterizando como prestação de serviços.” (grifamos)

...

Assim, diante do acima exposto, verificamos que os pagamentos efetuados pela OBF à Botica Comercial e Farmacêutica, a título de royalties, não podem ser enquadrados na hipótese prevista no inciso II, do art. 3º das Leis 10.637 e 10.833, com quer a empresa, uma vez que não se trata de aquisição, quer de bens, quer de serviços. Portanto, os créditos oriundos destes pagamentos serão **glosados**.

CONTA 38029 - SERVIÇO DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO CONTA 341014 - PRODUTOS PARA ANÁLISE E PARA LABORATÓRIO

Os lançamentos da Conta “38029 - Serviço de Pesquisa e Desenvolvimento” que se referem a serviços considerados como insumos pelo contribuinte, foram todos prestados por uma única empresa:

LADECON – Laboratório de Pesquisa e Desenvolvimento de Cosméticos Ltda., CNPJ: 13.357.549/0001- 80. Esta empresa foi incorporada, em 01/11/2013, pela empresa CENCODERMA Instituição de Pesquisa e Desenvolvimento de Cosméticos Ltda., CNPJ: 15.126.252/0001-39, que passou a prestar os mesmos serviços da sucedida.

...

Como vemos, os serviços prestados pela LADECOM estão relacionados com a **parte científico/farmacêutica do desenvolvimento de produtos**. Portanto, estes serviços não estão relacionados com os serviços prestados pela empresa OBF, no período fiscalizado, que são serviços de Franquia Mercantil. Assim, os serviços prestados pela LADECOM não podem ser considerados como insumo para fins de creditamento para a apuração das contribuições ao PIS e Cofins.

Assim como apontado no Item 5.2.4.1, quanto às despesas lançadas na conta “32007- Criação e Desenvolvimento de Embalagens – PROM”, os serviços prestados pela LADECOM também estão relacionados ao desenvolvimento de produtos, portanto antecedem o processo de fabricação, antecipando, inclusive, a própria existência do produto como mercadoria apta a ser repassada aos franqueados. Portanto, não há que se

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-002.223 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.720165/2018-04

falar que estes serviços tenham sido **aplicados ou consumidos** na prestação dos serviços oferecidos pela franqueadora a seu franqueados.

...

Assim, por analogia ao que foi descrito para os lançamentos da conta “38029 - Serviço de Pesquisa e Desenvolvimento”, os serviços contratados pelo OBF, lançados na conta “**341014 - Produtos para Análise e para Laboratório**”, não se enquadram na definição de insumo prevista na legislação do PIS e Cofins para fins de creditamento, razão pela qual serão **glosados**.

Ciente da decisão em 24/01/2018, apresentou a contribuinte a impugnação de fls. 426 e s., bem como os documentos anexos, por meio da qual sustenta em síntese que:

Opção Indevida pelo Regime Cumulativo

1. tratando-se de lançamento com a finalidade única de prevenir a decadência do crédito tributário (conforme descrito no item “5.1.5” do próprio Relatório Fiscal), de se notar a nulidade absoluta dos AIIMs pela postura manifestamente ilegal da D. Autoridade Fiscalizadora ao imputar multa de ofício no importe de 75% (setenta e cinco por cento) do débito principal, em violação direta ao artigo 63, da Lei nº 9.430/1996;

2. Atende aos pressupostos previstos nas Leis 10.637 e 10.833 que autoriza a aplicação do regime cumulativo mesmo se a pessoa jurídica é tributada pelo Lucro Real. Fundamenta sua alegação na alínea “b”, do inciso XI, do art. 10 da Lei 10.833:

“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:

(...)

XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

(...)

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;”

Assim, para poder aplicar o Regime cumulativo, com base na alínea “b”, do inciso XI, do art. 10 da Lei 10.833, o contrato firmado pelo contribuinte tem que implementar quatro condições, cumulativamente: 1ª- os contratos terem sido firmados antes de 31/10/2003; 2ª- os contratos terem duração superior a 1 (um) ano; 3ª- os contratos serem relativos a fornecimento de bem ou serviços, e 4ª- os contratos terem preço predeterminado.

Como as três primeiras condições foram reconhecidas pela fiscalização como cumpridas, o contribuinte busca demonstrar que também atende a quarta condição, qual seja o contrato por **preço predeterminado**, fundamento da autuação nessa parte;

3. discorrendo sobre o conceito de preço determinado, como pressuposto para sua posterior caracterização como predeterminado, afirma que, a contrário senso, somente seria indeterminado o preço incapaz de ser quantificado, ainda que dependente de uma operação aritmética ou que seja uma margem percentual sobre uma base de cálculo (até 38% seria determinado). Faz analogia com o cálculo de tributos, onde também existe uma base de cálculo sobre a qual incide uma alíquota e diz que não fosse determinado não se quantificaria o valor devido de tributo;

4. traz acórdão do TRF5 sobre a matéria que reconhece a natureza predeterminada do preço ainda que prevista **clausula de reajuste**;

5. sobre predeterminação do preço, afirma que todos os contratos celebrados antes de 31/10/2003 manterão essa característica enquanto vigentes e até que se promova a majoração do percentual de 38% neles previstos para a determinação do preço;

6. seriam inconstitucionais as regras regulamentares trazidas pelo artigo 3º da IN SRF nº 658, de 04/07/2006 que conceitua o preço predeterminado, estaria modificando um conceito de direito privado e também violando o princípio da estrita legalidade:

Art. 3º Para efeito desta Instrução Normativa, preço predeterminado é aquele fixado em moeda nacional como remuneração da totalidade do objeto do contrato.

§ 1º Considera-se também preço predeterminado aquele fixado em moeda nacional por unidade de produto ou por período de execução.

§ 2º Ressalvado o disposto no § 3º, o caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação, após a data mencionada no art. 2º, da primeira alteração de preços decorrente da aplicação:

I - de cláusula contratual de reajuste, periódico ou não; ou

II - de regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, nos termos dos arts. 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.

§ 3º O reajuste de preços, efetivado após 31 de outubro de 2003, em percentual não superior àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, não descaracteriza o preço predeterminado.

Direito ao crédito sobre insumos

7. os dispêndios com os serviços tomados e utilizados pela Impugnante configuram-se inequivocamente como insumos para efeitos de creditamento do PIS/COFINS, conforme legislação, doutrina e jurisprudência aplicáveis (CARF e Tribunais Judiciais);

8. as Instruções Normativas nos 247/2002, 358/2003 e 404/2004 e suas alterações posteriores limitam inconstitucionalmente a aplicação da sistemática da não-cumulatividade (artigo 194, § 12, da CF), e ilegalmente o direito ao crédito previsto nos artigos 3º e incisos, das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, 11, inciso I, alínea “a”, da Lei Complementar nº 95/98, 110, do Código Tributário Nacional e 5º, caput, da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-lei nº 4.657/42);

9. com a ampla acepção do termo “insumo” dentro da legislação da contribuição ao PIS e da COFINS, pela sua direta relação com o aferimento de receita, deve-se admitir que todos os custos e despesas na comercialização pelo contribuinte na consecução de seus objetivos sociais são insumos, a respeito dos custos decorrentes dos contratos de prestação de serviços de Pesquisa e Desenvolvimento – P&D, Criação e Desenvolvimento de Embalagens, Produtos para análise em laboratório, serviços de terceiros ligados à propaganda e venda e de Royalties, que são utilizados para a atualização e modernização da sistemática de vendas e gerenciamento de suas franquias;

Nessa parte discorre sobre cada um dos serviços em espécie:

DA NATUREZA DE INSUMO DOS DISPÊNDIOS COM ESFORÇO DE MARKETING E DESENVOLVIMENTO DE PRODUTOS As despesas decorrentes da tomada de serviços de Propaganda / Marketing, que englobam no presente caso os custos com Pesquisa e Desenvolvimento – P&D, Criação e Desenvolvimento de Embalagens – PROM, Produtos para Análise e para Laboratório e Serviços de Terceiros, são intimamente ligados à consecução da atividade fim da Impugnante e implicam diretamente na qualidade do serviço prestado.

Isso porque, como será melhor pontuado em tópico seguinte, a Impugnante atua em grande parcela do mercado (é atualmente a franquia com maior número de estabelecimentos pelo país) e, dessa forma, precisa diariamente investir na

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-002.223 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.720165/2018-04

modernização e aperfeiçoamento de seu negócio diante da alta competitividade do mercado.

O grande número de franquias espalhadas pelo país demonstra que é a Impugnante que possui a capilaridade e escala de mercado pertinentes para a identificação das necessidades e das demandas mercadológicas dos consumidores finais dos produtos “O Boticário”. **Nesse sentido, cabe à Impugnante – dentro da estrutura negocial entre franqueador-franqueado - proceder às atividades de atendimento ao negócio dos franqueados, o que envolve o desenvolvimento de produtos e embalagens, as pesquisas de mercado e também as laboratoriais.**

Assim, nada mais ínsito à atividade da Impugnante – e que implicará em receita a ser tributada pelas contribuições PIS/COFINS e, em contrapartida, direito aos créditos dos dispêndios com os insumos necessários para essa atividade – do que os serviços contratados e aqui considerados pela D. Autoridade Fiscal para efeito de glosa e lançamento de ofício:

- Criação e Desenvolvimento de Embalagens – PROM” - projetos de desenvolvimento de produtos, e englobavam atividades como: criação e desenvolvimento de logomarcas; criação e desenvolvimento de identidade visual; criação e desenvolvimento de shape; desenvolvimento de mock-ups, criação de nomes e conceitos para produtos e coleções; desenvolvimento de personagens; criação e desenvolvimento de frascos, tampas e cartuchos; desenvolvimento de flankers, recrutamento de participantes para pesquisa de avaliação; produção, edição e finalização de vídeos; artes gráficas; desenvolvimento de estojos promocionais; desenvolvimento de ilustrações; serviços fotográficos; provas de - Serviço de Pesquisa e Desenvolvimento” - serviços prestados por uma única empresa: LADECON – Laboratório de Pesquisa e Desenvolvimento de Cosméticos Ltda., CNPJ: 13.357.549/0001-- Produtos para Análise e para Laboratório” - serviços de pesquisa e desenvolvimento de produtos, vez que estão no centro de custo “Projeto Produtos.

Ora, é imprescindível que uma empresa invista diretamente em marketing e desenvolvimento dos produtos, visando a potencializar a percepção de sua marca pelos consumidores finais (clientes dos franqueados) e buscar cada vez mais investidores ou mesmo franqueados.

E como exemplo desses investimentos e dispêndios podemos elencar exatamente os serviços desconsiderados pela D. Autoridade Fiscal, de Pesquisa e Desenvolvimento – P&D, Produtos para Análise e Laboratório, Criação e Desenvolvimento de Embalagens – PROM e Serviços de Terceiros, que nada mais representam do que a busca pela modernização e evolução tecnológica de sua franquia; das formas de relacionamento, gerenciamento e venda de sua atividade; de alternativas e otimização de espaços físicos, entre outros.

Ou seja, não se tratam de meros gastos ordinários que não possuem ligação direta com sua atividade social, mas sim custos extremamente importantes e que são aplicados diretamente para modernização e evolução de sua atividade fim, o que inegavelmente compreende o conceito de insumo e garante, por lei, o direito da Impugnante ao crédito das referidas contribuições.

Ainda que não sejam efetivamente consumidos durante a consecução de sua atividade – justamente por ser uma prestação de serviço e não uma produção de bens –, os custos em questão são necessários, imprescindíveis e indissociáveis, nos termos definidos pelo N. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, nos autos do Recurso Especial nº 1221170 (2010/0209115-0), em trâmite perante a 1ª Turma do E. Superior Tribunal de Justiça e julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos (art. 1.036, do CPC).

Destarte, conforme devidamente demonstrado, os custos em questão figuram-se como necessários, imprescindíveis e indissociáveis ao aferimento de receita tributável, isto é, insumos, havendo, desse modo, a necessidade do reconhecimento do direito ao crédito presumido da Contribuição ao PIS e da COFINS, nos moldes preconizados no artigo 3º, das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03.

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-002.223 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.720165/2018-04

DA NATUREZA DE INSUMO DAS DESPESAS DECORRENTES DO PAGAMENTO DE ROYALTIES

Assim como no tópico anterior, os pagamentos decorrentes dos contratos de royalties pela Impugnante representam parcela necessária, imprescindível e indissociável dos dispêndios e insumos que permitem a consecução de sua atividade fim.

Isso porque não haveria outra forma de implementar o seu sistema de franquias sem a utilização da marca “O Boticário” e das demais marcas interligadas e/ou parceiras, marcas estas que são o verdadeiro núcleo jurídico e comercial do negócio da Impugnante, advindo dessa estrutura empresarial (franqueador-franqueados) a geração das receitas verificadas pela D. Autoridade Fiscal e descritas no item 5.2.3 do Relatório Fiscal, novamente reproduzido para melhor apreciação por esta C. DRJ:

...

Prosseguindo, sem os aludidos dispêndios de royalties, que atualmente são os grandes responsáveis pela fatia de mercado ocupada pela Impugnante, não é possível a consecução de sua atividade-fim, sendo os custos em questão **NECESSÁRIOS, IMPRESCINDÍVEIS e INDISSOCIÁVEIS** às atividades praticadas para a geração de sua receita tributável.

...

Referida decisão, inclusive, deixa clara e afasta qualquer dúvida quanto à possibilidade jurídica de se incluir hipóteses de insumos não previstos expressamente na legislação desde que atendam ao seu conceito econômico.

Conforme pontuado, é indubitável e prescinde de maior discussão que os custos com royalties integram diretamente o produto ou serviço prestado, tornando-se necessários, imprescindíveis e indissociáveis à atividade fim de uma empresa, ou seja, insumos no mais puro significado da palavra.

...

10. o Recurso Especial nº 1221170 (2010/0209115-0), em trâmite perante a 1ª Turma do E. Superior Tribunal de Justiça, está sendo julgado pela sistemática dos recursos repetitivos da controvérsia (artigo 1.036, do CPC). A tese a prevalecer será a da essencialidade para que sejam considerados insumos todos os bens e serviços que viabilizam a prestação do serviço, sem os quais ocorra perda substancial da qualidade;

11. a legislação deveria ter dado tratamento igual entre as empresas de atividades industriais (produtoras de bens) e de prestação de serviços:

III.B – DO NECESSÁRIO TRATAMENTO IGUALITÁRIO ENTRE AS EMPRESAS PRODUTORAS DE BENS E AS PRESTADORAS DE SERVIÇOS

Ainda a respeito da validação do creditamento realizado pela Impugnante, cumpre destacar a necessidade de tratamento igualitário na interpretação da D. Autoridade Fiscal entre as empresas de atividades industriais (produtoras de bens) e de prestação de serviços (como o é a Impugnante), relativamente ao princípio da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Isso porque, na aplicação concreta das normas jurídicas relacionadas, as empresas cuja atividade principal é a prestação de serviços acabam sofrendo um maior ônus em relação às produtoras de bens, visto terem inúmeras restrições impostas pela D. Autoridade Administrativa.

...

Nesse sentido e levando em consideração a necessidade de tratamento igualitário entre os contribuintes, nada mais justo e juridicamente correto do que a possibilidade de creditamento dos valores despendidos com esses gastos (P&D, marketing / propaganda, criação e desenvolvimento de embalagens – PROM, produtos para análise e laboratório e royalties) para abatimento direito da contribuição ao PIS e da COFINS devida,

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-002.223 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.720165/2018-04

conforme previsão constitucional da não-cumulatividade e das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003.

12. a multa de ofício tem caráter confiscatório:

IV – DO CARÁTER CONFISCATÓRIO E DESPROPORCIONAL DA MULTA APLICADA DE OFÍCIO NO IMPORTE DE 75% DO DÉBITO PRINCIPAL

A Constituição Federal assim consigna a seguinte diretriz em seu artigo 150, inciso IV, in verbis:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...) IV – utilizar tributo com efeito de confisco. (grifos nossos)

...

Ora, a Autoridade Fiscalizadora, ao imputar multa de 75% sobre o valor do crédito exigido, acaba por confiscar relevante parte do patrimônio da Impugnante, uma vez que as supostas infrações cometidas, mesmo que fossem verdadeiras, não justificam multas extorsivas correspondentes à quase totalidade do quantum principal.

...

Assim, a multa em questão deve se ater a percentual que somente puna a Impugnante (10% a 20% do valor do tributo supostamente devido), sem significar confisco ou enriquecimento ilícito do Fisco.

13. ilegalidade da incidência de juros sobre multa de ofício, cita jurisprudência:

V – DA NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA

Por fim, persistindo a exigência fiscal combatida – o que obrigatoriamente não se acredita – a mesma somente pode figurar, corrigida monetariamente, com a exclusão de eventuais acréscimos a título de juros moratórios incidentes sobre a multa capitulada e apurada.

Conforme consta do Demonstrativo anexo ao Auto de Infração guerreado, a D. Autoridade Fiscalizadora impõe a incidência de juros não somente sobre o principal (tributo supostamente devido), mas também sobre a multa estipulada, com base na taxa SELIC.

...

Conclui-se, assim, pela necessária exclusão/afastamento dos juros de mora incidentes sobre a multa punitiva imputada, uma vez que inexistente permissivo legal para tanto, nos termos dos artigos 3º, 161, do Código Tributário Nacional, e 84, da Lei nº 8.981/95, aliado ao fato da legislação pátria vincular o caráter “indenizatório” à incidência dos juros moratórios, o que não se vislumbra na hipótese de quantias fixadas a título de punição (inexistência de prejuízo ao Erário).

14. Ao final, apresenta as conclusões:

(a) preliminarmente e sem prejuízo dos demais argumentos, resta evidente a nulidade absoluta do lançamento tendo em vista a manifesta ilegalidade da multa imputada na hipótese de crédito tributário lançado exclusivamente para prevenir a decadência, na literalidade do artigo 63, da Lei nº 9.430/1996;

(b) ao imputar a referida multa no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), a Autoridade Administrativa acaba por macular em vício insanável a integralidade do Auto de Infração, também por violação direta ao princípio da estrita legalidade tributária (artigo 150, inciso I, da Constituição Federal) e dos princípios que regem os atos administrativos (artigo 37, do mesmo diploma);

(c) a Ação Declaratória nº 0009912-89.2010.4.01.3400 (7ª Turma do TRF da 1ª Região) discute exatamente a mesma matéria tratada no “item (i)” da autuação, qual seja, a exigibilidade de crédito tributário de PIS/COFINS, no regime da não-cumulatividade

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-002.223 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.720165/2018-04

previsto nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, relativamente às receitas decorrentes de contratos de franquia com preço predeterminado, firmados em período superior a 1 (um) ano a partir de 31/10/2003;

(d) encontrando-se sujeita à apuração da contribuição ao PIS e da COFINS pela sistemática da não-cumulatividade, inserida no artigo 195, § 12, da Constituição Federal, pela Emenda Constitucional nº 42/2003, e regulamentada infraconstitucionalmente pelas Leis Ordinárias nos 10.637/2002 e 10.833/2003, a Impugnante possui direito ao crédito presumido calculado sobre determinados custos de insumos indicados nas referidas leis, deduzindo-o dos débitos vincendos dos tributos recolhidos;

(e) a Autoridade Fiscalizadora, de maneira totalmente arbitrária e utilizando-se de interpretação contra legem, não reconhece o direito ao crédito presumido da contribuição ao PIS e da COFINS sobre os custos decorrentes dos contatos de prestação de serviços de Pesquisa e Desenvolvimento – P&D, Criação e Desenvolvimento de Embalagens – PROM, Produtos para Análise e Laboratório, Serviços de Terceiros (modernização e aperfeiçoamento da sistemática de comercialização, propagandas, análises de qualidades, eficácia e validade dos produtos e demais serviços de potencialização de seus negócios) e de Royalties (pagos pela utilização da marca “O Boticário”, que sem dúvida alguma é o cerne de sua atividade de franchising pois carrega o próprio nome do negócio) estão diretamente ligados à geração de sua receita tributável, em flagrante violação aos artigos 3º e incisos, das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, 11, inciso I, alínea “a”, da Lei Complementar nº 95/98, 110, do Código Tributário Nacional e 5º, caput, da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-lei nº 4.657/42);

(f) na linha da interpretação adotada pelo N. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, nos autos do Recurso Especial nº 1221170 (2010/0209115-0), em trâmite perante a 1ª Turma do E. Superior Tribunal de Justiça e julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos (art. 1.036, do CPC), deve-se considerar como insumo para a contribuição ao PIS e da COFINS “todas as despesas realizadas na aquisição de bens e serviços necessários ao exercício da atividade empresarial, direta ou indiretamente”; (g) no mesmo julgado, a I. Ministra Regina Helena Costa proferiu voto manifestando expressamente o seu entendimento quanto à ilegalidade das IN’s nos 247/2002 e 404/2004, uma vez que, segundo ela, violam a não cumulatividade das referidas contribuições o próprio princípio da capacidade contributiva, visto restringirem indevidamente o conceito de insumo;

(h) os Tribunais pátrios já se manifestaram reiteradamente a respeito da ilegal restrição adotada pelas referidas Instruções Normativas, vez que a D. Autoridade Administrativa acaba por alterar os próprios aspectos e limites das Leis que instituíram o direito ao creditamento;

(i) os dispêndios oriundos dos referidos contratos de prestação de serviços figuram indubitavelmente como procedimentos **NECESSÁRIOS, INDISPENSÁVEIS e INDISSOCIÁVEIS** às práticas e atividades que geraram a receita tributável, isto é, à atividade-fim da Impugnante, não podendo, de maneira alguma, serem segregados do conceito de insumo, ou não terem o mesmo tratamento dado pela Fiscalização aos gastos de contribuintes produtores de bens (indústria), tendo em vista o necessário tratamento igualitário dos contribuintes para aplicação da norma jurídica;

(j) o impedimento do aproveitamento de créditos decorrentes dos insumos necessários à consecução das atividades da Impugnante, sendo estes intrinsecamente relacionados à sua atividade social, representa flagrante desrespeito aos requisitos estipulados pelos artigos 145, § 1º e 195, § 12 (não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS), ambos da Constituição Federal;

(k) a autoridade fiscal, ao imputar a multa no patamar de 75% (setenta e cinco por cento), acabou por confiscar, desproporcionalmente, relevante parte do patrimônio da Impugnante, uma vez que a suposta infração cometida, mesmo que fosse verdadeira, não justificaria a aplicação de multa extorsiva sem um limite/patamar a ser obedecido; e

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-002.223 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.720165/2018-04

(I) é necessária a exclusão dos valores atinentes aos juros de mora incidentes sobre a multa punitiva aplicada, uma vez que inexistente permissivo legal para tanto, nos termos dos artigos 3º, 161, do Código Tributário Nacional, e 84, da Lei nº 8.981/95, aliado ao fato da legislação pátria vincular o caráter “indenizatório” à incidência dos juros moratórios, o que não se vislumbra na hipótese de quantias fixadas a título de punição (inexistência de prejuízo ao Erário).

VII – DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, requer a Impugnante seja:

(a) decretada a nulidade absoluta do lançamento fiscal ora combatido, nos termos da legislação, doutrina e jurisprudência aplicáveis, com o decorrente cancelamento das cobranças efetivadas pela D. Autoridade Fiscal;

Subsidiariamente, caso não seja decretada a nulidade dos Autos de Infração diante de seu vício insanável, requer seja:

(b) reconhecida a insubsistência plena e irrestrita do Auto de Infração guerreado, com base nos argumentos consignados na presente Impugnação, com o decorrente cancelamento das glosas efetuadas e das cobranças efetivadas pela D. Autoridade Fiscal;

Ainda subsidiariamente, caso não seja reconhecida a improcedência da autuação – o que não se acredita –, requer seja:

(c) convertido o julgamento em diligência, nos termos do inciso IV, do art. 16 do Decreto nº 70.235/721, para o necessário recálculo do valor constituído tendo em vista a indevida imputação de multa sobre valores com a exigibilidade suspensa, em atenção à melhor aplicação da legislação, doutrina e jurisprudência;

(d) seja reduzida a multa desproporcional e confiscatória aplicada pela Autoridade Fiscal no patamar de 75% (setenta e cinco por cento) para que reflita percentual condizente com a situação concreta (10% a 20% sobre o valor do principal);

(e) seja afastada a aplicação de juros sobre a multa, nos termos da legislação e jurisprudência aplicáveis.

Por fim, em todas as hipóteses destacadas, protesta a Impugnante pela produção de todas as provas em direito admitidas, em especial, a juntada de novos documentos e a realização de diligências e/ou de perícia além da acima já apontada, sempre com a sua participação/ciência, visando à comprovação das alegações efetuadas e sob pena de violação dos princípios da ampla defesa, contraditório e do devido processo legal.

Tendo em vista a exoneração do crédito em valor superior ao limite estabelecido no art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, a decisão deve ser submetida a apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em Recurso de Ofício.

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, foram suscitadas as mesmas questões de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na Impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Fl. 15 da Resolução n.º 3402-002.223 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.720165/2018-04

Como já consignado, a lide trata de autos de infração de diferenças de PIS e COFINS decorrentes da utilização indevida do regime cumulativo para tributação de receitas provenientes dos contratos de franquia por prazo indeterminado em período superior a 1 ano, celebrados até 31/10/2003 (contratos por preço predeterminado), bem como glosas de créditos descontados indevidamente e em desacordo com os preceitos legais.

Quanto ao primeiro tema dos autos (contratos com preço predeterminados tributados no regime cumulativo), conforme se constata no acórdão recorrido, foi declarada a existência de concomitância entre o presente processo administrativo e a ação declaratória nº 0009912-89.2010.4.01.3400.

No recurso voluntário, a empresa não discorda da decisão da DRJ quanto a este ponto (existência de concomitância) e apenas informa sobre o deslinde da referida ação com trânsito em julgado em 11/10/2018 e provimento judicial favorável ao seu pleito, conforme Certidão de Objeto e Pé anexada aos autos.

Com relação a outra temática, ainda controversa na lide, refere-se a créditos glosados que foram apontados pela Fiscalização como indevidamente descontados como insumos na prestação de serviços, envolvendo as seguintes rubricas contábeis:

- 1) CONTA 32007- CRIAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DE EMBALAGENS – PROM - envolvem os serviços relacionados com projetos de desenvolvimento de produtos, e englobam atividades como: criação e desenvolvimento de logomarcas; criação e desenvolvimento de identidade visual; criação e desenvolvimento de shape; desenvolvimento de mock-ups, criação de nomes e conceitos para produtos e coleções; desenvolvimento de personagens; criação e desenvolvimento de frascos, tampas e cartuchos; desenvolvimento de flankers, recrutamento de participantes para pesquisa de avaliação; produção, edição e finalização de vídeos; artes gráficas; desenvolvimento de estojos promocionais; desenvolvimento de ilustrações; serviços fotográficos; provas de prelo; criação de estampas; projetos visuais; confecções de protótipos;
- 2) CONTA 320027- ROYALTIES – INTERLIGADAS-; pagamentos feitos à empresa Botica Comercial Farmacêutica Ltda. (CNPJ 77.388.007/0001-57). Esta empresa, assim como O Boticário Franchising, pertence ao Grupo “O Boticário”, e é a detentora marca “O Boticário”, registrada no Instituto Nacional da Propriedade Industrial-INPI sob o Registro 810975289: e
- 3) CONTA 38029 - SERVIÇO DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO E CONTA 341014 - PRODUTOS PARA ANÁLISE E PARA LABORATÓRIO- a prestação de serviços de pesquisa e desenvolvimento, bem como realização de testes e análise técnica, nas áreas de biologia, bioquímica, farmácia e ciências conexas, estando relacionada, assim, com a parte científico/farmacêutica do desenvolvimento de produtos

Para melhor compreensão das matérias em debate, oportuno a delimitação do conceito de insumo aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP), em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, principalmente para saber quais são os insumos que conferem, ou não, ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições

Fl. 16 da Resolução n.º 3402-002.223 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.720165/2018-04

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. 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. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

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

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

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água,

Fl. 17 da Resolução n.º 3402-002.223 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.720165/2018-04

combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância** da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹,

¹ Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

Fl. 18 da Resolução n.º 3402-002.223 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.720165/2018-04

com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,² c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”;

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade,

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

² LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Fl. 19 da Resolução n.º 3402-002.223 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.720165/2018-04

quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade ou relevância*.

Dessa forma, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços entendidos como insumos, constante de cada rubrica contábil anteriormente indicada, no processo produtivo de cada atividade de prestação de serviço desenvolvida pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR;

2. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens e serviços do item anterior são *essenciais ou relevantes* ao seu processo produtivo, do qual resulta o produto final destinado a venda ou serviço prestado, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, anteriormente citado.

3. Elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se acerca dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF).

4. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

5. Em seguida, os autos deverão retornar a este Colegiado para que seja aberto o prazo de 30 (trinta) dias à Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) para se manifestar quanto ao laudo apresentado pela Recorrente e as conclusões da diligência fiscal, caso tenha interesse.

Por fim, o processo deverá ser restituído aos meus cuidados para sua inclusão em pauta de julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo, Relator