



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.720105/2016-79
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-012.427 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de novembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SUBWAY SYSTEMS DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. SITUAÇÕES FÁTICAS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

A divergência jurisprudencial que autoriza a interposição de recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF caracteriza-se quando, em situações semelhantes, são adotadas soluções divergentes por colegiados diferentes, em face do mesmo arcabouço normativo. Não cabe o recurso especial quando o que se pretende é a reapreciação de fatos ou provas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Rodrigo Mineiro Fernandes, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, apresentado pela Fazenda Nacional, em face do acórdão nº 3402-005.101, de 22/03/2018, o qual possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITOS. 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 à prestação de serviço.

CRÉDITO NÃO CUMULATIVIDADE. EMPRESA FRAQUEADORA.

A admissibilidade dos créditos da não cumulatividade está relacionada à atividade desempenhada pelo contribuinte. A atividade de franqueadora implica a realização de operações que vão além da comercialização direta de produtos ao consumidor final, pelo que os serviços utilizados nessas operações devem ser avaliados a partir desse contexto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

COFINS NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITOS. 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 à prestação de serviço.

CRÉDITO NÃO CUMULATIVIDADE. EMPRESA FRAQUEADORA.

A admissibilidade dos créditos da não cumulatividade está relacionada à atividade desempenhada pelo contribuinte. A atividade de franqueadora implica a realização de operações que vão além da comercialização direta de produtos ao consumidor final, pelo que os serviços utilizados nessas operações devem ser avaliados a partir desse contexto.

Recurso de Ofício negado.

Na origem, a fiscalização efetuou lançamento de ofício de PIS e de Cofins, em decorrência da glosa de créditos apurados na sistemática da não-cumulatividade. Em apertada síntese, a fiscalização glosou créditos decorrentes da contratação de serviços de assessoria, marketing, consultoria, informática, intermediação, representação, publicidade e propaganda, com a acusação de que esses serviços não seriam insumos para a fabricação de sanduíches.

Em sua impugnação, o contribuinte defende-se afirmando, em síntese, que é uma empresa franqueadora e que suas atividades não são exatamente a produção e venda de sanduíches. Analisando a impugnação, a 14ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto, julgou-a procedente em acórdão vazado com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2013

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRANQUEADORA.

A admissibilidade dos créditos da não cumulatividade está relacionada à atividade desempenhada pelo contribuinte. A atividade de franqueadora implica a realização de operações que vão além da comercialização direta de produtos ao consumidor final, pelo que os serviços utilizados nessas operações devem ser avaliados a partir desse contexto.

Não satisfeita com essas decisões, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial de divergência apresentando como matéria a ser discutida, a amplitude do conceito de insumos adotado no acórdão recorrido.

Referido recurso foi admitido por despacho aprovado pelo presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

Em contrarrazões o contribuinte pede o não conhecimento do recurso especial fazendário e, caso conhecido, o seu improvimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas – Relator.

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo, devendo ser verificado se atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

A recorrente restringe-se a comprovar que o conceito de insumos adotado no acórdão recorrido é diferente do adotado no acórdão paradigma. De fato, o acórdão recorrido adotou um conceito de insumos mais elástico, ligado à essencialidade do insumo, enquanto o acórdão paradigma adotou o conhecido conceito restritivo utilizado pela legislação do IPI.

Porém, são enormes as diferenças fáticas e os elementos analisados entre os dois acórdãos. Vejamos:

No acórdão recorrido, trata-se de auto de infração, onde o ônus de comprovação de eventuais ilícitos é da fiscalização. De comum entre os dois casos, somente a apuração e glosa de créditos das contribuições sociais não-cumulativas. A contribuinte é uma franqueadora de

uma conhecida marca de sanduíches. Tanto o acórdão da DRJ quanto o acórdão recorrido, não julgaram a improcedência do lançamento, tendo em vista o conceito de insumos adotado, mas pela insuficiência da fiscalização em não ter identificado corretamente as atividades desenvolvidas pela contribuinte e não ter analisado a glosa dos créditos em face dessas atividades. Nenhuma das decisões afirmou que os créditos apurados estavam corretamente apropriados e a eles faziam jus a empresa. Na verdade, concluíram que a acusação fiscal foi insuficiente em não ter apresentado elementos de prova que demonstrassem a incorreta apropriação de créditos para o caso específico. Transcrevo abaixo excertos das referidas decisões em que tais conclusões são aferidas:

Acórdão DRJ/Ribeirão Preto

(...)

Nesses termos, a contribuinte exercia, em resumo, três atividades: a concessão e administração de franquias, a administração de contribuição para propaganda e a operação direta ou indireta de restaurantes.

No Termo de Verificação Fiscal que apresentou os fundamentos para a autuação, a autoridade fiscal assim caracteriza a atividade econômica da contribuinte:

A empresa tem por atividade a venda de sanduíches, ainda que a parte operacional seja realizada por franqueadas. A receita da empresa é proveniente da venda de sanduíches.

Ora, pelo que se viu, essa afirmação constitui uma interpretação redutora das atividades exercidas pela contribuinte. Com efeito, se a contribuinte exerce a atividade de franqueadora, o que não é desmentido pela fiscalização, **a gama de negócios vai muito além da venda de mercadorias, ainda que indiretamente por meio das suas franquias.**

(...)

Sob esse ponto de vista, resta fragilizada a tese fiscal de que os créditos apurados pela contribuinte são indevidos porque não se caracterizam como insumo da venda de sanduíches. **Poderiam, sem embargo, constituir insumos de outras atividades, porém, a auditoria não abrangeu tal possibilidade.**

(...)

Elaborado nesses termos, o Termo que expõe os fundamentos da autuação peca em dois aspectos. Primeiro, não trata das atividades que se estabelecem entre franqueador e franqueado, as quais, por lei, vão muito além da venda dos produtos licenciados. Segundo, não aprofunda a relação entre os serviços adquiridos e o complexo de atividades desenvolvidos pela atuada no seu papel de franqueadora.

Diante de toda essa coleção de fatos, a tese fiscal somente se sustentaria se provado que a atuada tivesse por atividade apenas e tão somente a comercialização de sanduíches. A autoridade fiscal, no entanto, não faz essa prova.

(...)

Acórdão recorrido

Ora, reconhecido o desempenho da atividade de franquia pela empresa autuada, necessário que o crédito de PIS/COFINS a ser a ela reconhecido seja analisado à luz da atividade por ela desenvolvida.

(...)

Dessa forma, para decidir quanto ao direito ao crédito do PIS e da COFINS não-cumulativos é imprescindível que, primeiro, se analise as características da atividade desenvolvida pela empresa para, então, identificar quais as aquisições que configuram insumo para os bens por ela produzidos ou para os serviços por ela prestados.

(...)

No presente caso, vislumbra-se que a empresa desenvolve a atividade de franqueadora, envolvendo a contratação de serviços necessários ao desempenho dessa atividade, dentre os quais aqueles glosados pela fiscalização de assessoria, marketing, consultoria, informática, intermediação, representação, publicidade e propaganda.

Por partir de premissa equivocada quanto à atividade da empresa (apenas venda de sanduíches), a fiscalização não procedeu com uma análise de como esses serviços seriam utilizados na atividade da empresa enquanto franqueadora, em verdadeiro erro cometido na análise dos fatos.

(...)

Acórdão paradigma nº 3802-00341

Este acórdão, único paradigma da divergência apresentado, trata de pedido de ressarcimento/compensação decorrentes de créditos das contribuições sociais apuradas no regime da não-cumulatividade. Portanto, neste caso, o ônus de comprovar o crédito recai no próprio contribuinte que alega o direito. Além disso trata-se de uma empresa industrial/exportadora, como poderemos ver do seguinte trecho do voto:

(...)

Conforme relatado, a recorrente informa exercer atividade **dedicada ao reflorestamento, ao manejo de florestas, ao beneficiamento de madeira, à indústria, ao comércio, à importação e à exportação de madeira**, e que, em tal condição, faria jus à restituição de valores relativos ao crédito de PIS e COFINS nos termos das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, em vista de aquisições de matérias-primas ou de serviços utilizados no processo produtivo.

(...)

Portanto, em razão do perfil do contribuinte, o acórdão adotou, para fins de estabelecer o direito ao crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, o conceito de insumos extraído da legislação do IPI, hoje totalmente superado.

Conclusão

Analisando os dois acórdãos, verificam-se diferenças fáticas relevantes e suficientes para que não se possa estabelecer divergência na interpretação da legislação tributária. Como aplicar o conceito de insumos advindos da legislação do IPI em uma empresa cuja atividade econômica não possui qualquer processo de industrialização. No acórdão recorrido, os créditos analisados advêm de contratos de prestação de serviços e no acórdão paradigma, os créditos são decorrentes da aquisições de bens utilizados no processo de industrialização.

Portanto, o recurso fazendário não pode ser conhecido em razão de relevantes diferenças fáticas e jurídicas entre as situações analisadas. Mas não é só por isso. O acórdão recorrido não cancelou o lançamento em face do conceito de insumos adotado, mas por concluir que os elementos de prova apresentados pela fiscalização não são suficientes para analisar o efetivo direito aos créditos das contribuições sociais. Assim, esse argumento não pode ser afastado, mesmo que decidíssemos que o conceito de insumos correto seria o adotado no acórdão paradigma.

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Possas