



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

Processo n° 19311.720354/2014-01
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3402-003.989 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de março de 2017
Matéria PIS COFINS
Recorrentes NATURA LOGÍSTICA E SERVIÇOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA.

Tratando-se de processo de iniciativa da Administração Tributária, cabe ao fisco o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO.

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

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

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

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Não incidem juros de mora sobre a multa de ofício, por carência de fundamento legal expreso.

Recurso de ofício negado. Recurso voluntário parcialmente provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) cancelar as glosas referentes a serviços de assessoria, consultoria, advocacia, gestão empresarial, produção de vídeos, gestão predial, telefonia, internet, linhas de transmissão de dados e voz, medicina do trabalho, administração de creche, despesas com eventos comemorativos, call center, certificação de produtos, saneamento, locação de veículos, locação de equipamentos para comemorações ou reuniões, viagens a serviço, hotelaria, refeições, transporte de empregados, vale alimentação, bem como mão de obra temporária, manutenção predial, ginástica laboral, dança, terapias e massagens; e b) para excluir a aplicação da taxa de juros Selic sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa do presente julgado. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula. Esteve presente ao julgamento o Dr. Renato Silveira, OAB/SP nº 222.047.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário e de ofício interpostos em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Belo Horizonte/MG, que declarou parcialmente procedente a impugnação apresentada pela Contribuinte sobre a cobrança da Contribuição ao Programa de Integração Social (“PIS”) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”) não cumulativas, consubstanciadas nos autos de infração em questão, pelos quais se cobra valores a título das contribuições, bem como juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

Por bem consolidar os fatos que deram ensejo ao lançamento tributário em questão, bem como os argumentos trazidos pela Contribuinte em sede de impugnação, com riqueza de detalhes, colaciono os trechos mais importantes do relatório do Acórdão da DRJ:

Trata este processo administrativo de Autos de Infração relativos à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, código de receita 6656, e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, código de receita 5477, referentes aos períodos de apuração Janeiro de 2011 e Dezembro de 2012, formalizando as exigências a seguir discriminadas, com valores expressos em reais (fls. 3 a 91).

(...)

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.212/1.498), os lançamentos decorrem da execução de procedimento fiscal, autorizado pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 0812400/00164/2014, referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, devidos nos anos-calendário de 2011 e 2012.

*No decorrer dos trabalhos de fiscalização restou constatado **que a Autuada descontara valores a título de créditos de PIS e da Cofins sobre despesas com serviços de assessorias, consultorias, auditorias, advocacia, gestão empresarial, contabilidade, propaganda, e marketing, produção de vídeos, gestão predial, telefonia, internet, linhas de transmissão de dados e voz, medicina do trabalho, administração de creche, recrutamento e seleção, treinamentos, conferências, organização de conferências e eventos comemorativos, call center, certificação de produtos, saneamento, locação de veículos, locação de equipamentos para comemorações ou reuniões, viagens a serviço, hotelaria, refeições, transporte de empregados, vale alimentação, gestão de arquivos de documentos, digitalização de documentos, bem como mão-de-obra temporária, manutenção predial e ainda ginástica laboral, dança, terapias e massagens.***

Foram glosados os créditos concernentes a tais valores, vez que a autoridade fiscal os reputou em desacordo com as disposições do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e do art. 15, § 3º da Lei nº 10.865/2004, por entender que tais dispêndios têm somente reflexo indireto na atividade-fim da Autuada.

Os valores dos créditos de Pis e Cofins glosados pela Fiscalização foram detalhados conforme demonstrativo de fls. 1.245/1.490. Os demonstrativos de apuração das contribuições devidas constam das fls. 1.491/1.494 (Pis) e 1.495/1.498 (Cofins).

*A Autuada foi devidamente cientificada dos lançamentos em 05/11/2014 (veja-se Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal, fls. 1.509/1.510) e, em 05/12/2014, apresenta **impugnação**, para alegar o que se segue:*

A fiscalização não investigou com profundidade os fatos, de maneira que pudesse fazer correto juízo acerca dos serviços glosados e sua relação com os serviços prestados pela Impugnante.

Não foram investigadas (I) as atividades empresariais da Reclamante, (II) a materialidade e as particularidades dos serviços contratados e, ainda, (III) a relação dos serviços

contratados com os diversos serviços prestados pela Impugnante, não havendo, a rigor, prova da acusação fiscal.

□ **O procedimento fiscal foi realizado por amostragem, sem que houvesse intimação da empresa para apresentar documentos e informações específicas quanto à atividade empresarial exercida e quanto aos serviços contratados (principalmente os relacionados às áreas de logística, picking, backoffice e recursos humanos).**

□ **Conforme o art. 142 do CTN, a fiscalização tem o dever de investigar pormenorizadamente a ocorrência do fato gerador e identificar corretamente a matéria tributável, não sendo admitido o lançamento pautado em mera presunção simples, como o ora examinado (feito mediante procedimento de amostragem e sem examinar os contratos e a natureza dos serviços tomados e prestados).**

□ **A jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes é pacífica quanto à insubsistência do lançamento nos casos em que a fiscalização não teve o cuidado de investigar pormenorizadamente a ocorrência do fato gerador e identificar corretamente a matéria tributável.**

□ **A autoridade lançadora pauta-se na premissa de que somente geram direito de crédito os serviços consumidos diretamente na prestação do serviço, mas essa definição de insumos aplica-se ao IPI (que pressupõe um industrial como contribuinte), não à prestação de serviços. A adoção desse critério jurídico impróprio ao caso da Autuada torna insubsistente o trabalho fiscal.**

□ **A inaplicabilidade da definição de "insumo", prevista na legislação do IPI, no contexto da não cumulatividade das contribuições sociais incidentes sobre a receita é matéria pacificada na jurisprudência da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.**

□ **Além disso, o inc. II do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 é expresso ao determinar o direito aos créditos da não-cumulatividade do Pis e da Cofins nas aquisições de bens e serviços utilizados na prestação de serviços pelos Contribuintes, independentemente de serem consumidos direta ou indiretamente.**

□ **Não há no texto constitucional quaisquer restrições à apuração de créditos na sistemática de apuração não-cumulativa das contribuições para o Pis e da Cofins. Por isso é vedado ao legislador infraconstitucional, bem como ao aplicador da Lei, restringir o seu alcance.**

□ **A não cumulatividade do Pis e da Cofins é bem mais ampla que a prevista para o IPI e para o ICMS pois, na sua análise, o intérprete deve levar em consideração a relação entre as despesas incorridas e as receitas auferidas. Nesse cenário, o conceito de insumo, para efeitos de apuração de créditos do Pis e da Cofins não pode ser o mesmo desenvolvido pela doutrina e pela jurisprudência (administrativa e judicial) para efeito de apuração dos créditos de IPI e ICMS.**

□ Os créditos permitidos para o Pis e a Cofins devem refletir todos os gastos (custos, despesas e encargos) que colaboram direta ou indiretamente na atividade empresarial geradora das receitas, não se limitando às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem ou, então, aos serviços adquiridos e consumidos diretamente na prestação de serviços, como consignado no Termo de Verificação Fiscal.

□ No caso, os créditos glosados são insumos e foram tomados exatamente porque estão relacionados à consecução do objeto social da Impugnante, vez que tais serviços viabilizam a produção de receitas da empresa, ou seja, são despesas relacionadas à aferição da receita tributável pelo Pis e pela Cofins.

□ Os dados registrados na contabilidade da Recorrente e destacados nas notas fiscais de entrada nada dizem a respeito da materialidade e das particularidades dos serviços contratados, bem como da sua relação com os serviços prestados pela Impugnante. Por conseguinte, não podem sustentar a ilação da autoridade administrativa de que teriam "reflexo somente indireto na atividade-fim do fiscalizado".

□ Os dados extraídos do SPED e das notas fiscais indicam a existência de gastos incorridos com a contratação dos serviços, mas não permitem aferir a materialidade e as particularidades dos serviços contratados, bem como sua relação com os serviços prestados pela Impugnante. De forma que o SPED e as notas fiscais de entrada não podem, per si, ser havidos como elementos de prova das ilações empreendidas pela autoridade fiscal. Sendo assim, não há motivação adequada e específica nos lançamentos tributários, o que compromete os autos de infração lavrados.

□ Entretanto, sem aprofundar as investigações, a autoridade administrativa optou pela utilização da presunção simples, encerrando prematuramente o trabalho fiscal, em total afronta ao disposto no art. 142 do CTN.

□ A apuração das contribuições devidas ignora ordem judicial, vez que a Reclamante está albergada por sentença e por acórdão exarado pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, nos autos do MS 2007.61.00.011931-0, que determinou a não inclusão do ISS nas bases de cálculo do Pis e da Cofins. Assim sendo, ao menos parte do crédito tributário em discussão deveria ter sido constituída com exigibilidade suspensa e, por decorrência, sem o acréscimo de juros de mora e sem a aplicação da multa de ofício no percentual de 75%.

□ O trabalho de "reapuração" das contribuições, levando-se em conta o decidido no MS 2007.61.00.011931-0, alcança também a quantificação dos créditos a serem descontados em todo o período alcançado pelo provimento jurisdicional, incluindo os anos de 2011 e 2012, objeto da autuação.

□ *A inobservância do decidido nos autos do MS 2007.61.00.011931-0 na quantificação e formalização dos créditos tributários lançados dá origem a exigências fiscais ilíquidas e incertas, o que enseja o cancelamento dos autos de infração. Ou, ao menos, que seja determinado que a quantificação do crédito tributário deve ficar condicionada à decisão final a ser prolatada nos autos do MS 2007.61.00.011931-0.*

□ *Insurge-se contra a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício de 75%, face à inexistência de fundamentação legal. As disposições contidas no CTN somente autorizam a cobrança de juros de mora sobre tributos (obrigação tributária principal) ou penalidade pecuniária consubstanciada ou convertida em obrigação principal (por exemplo, multa isolada por insuficiência do recolhimento de estimativas).*

□ *Requer também sua intimação, com antecedência razoável, dando ciência do local, data e horário da sessão de julgamento, para que possa exercer o direito ao contraditório e à ampla defesa, inclusive mediante defesa oral das razões e apresentação de esclarecimentos perante as autoridades julgadoras.*

Em 23 de junho de 2015, os autos foram baixados em diligência (Resolução 02-001.930, fls. 2.462/2.466) para esclarecimentos relativos a despesas com serviços de assessoria, cujos créditos foram glosados pela fiscalização.

Em atendimento à diligência solicitada, foi elaborado o relatório de fls. 2.538/2.541, cujas conclusões são abaixo transcritas:

“Foram os mencionados serviços contratados no contexto da necessidade de capacitação para a realização de suas atividades (caso de assessorias ou de consultorias) ou da adequação às normas contábeis (casos de empresas de auditoria).

Todavia, como bem esclareceu o contribuinte no item 13 do documento apresentado em resposta ao Termo de Diligência Fiscal, “os necessários e essenciais serviços registrados na RUBRICA Assessorias” e que “atuação dos respectivos prestados (sic) de serviços se limita, muitas vezes, a reuniões presenciais, emissão de opiniões verbais e/ou recomendações para a prática de determinada conduta”.

Cabe ser ressaltado que as principais características do trabalho de assessoria são apoio, aconselhamento, orientações ou recomendações ao tomador de serviços, o que, sem sombra de dúvidas, não se consome no serviço final do contratante.

Portanto, tratam-se sim de serviços necessários, relevantes e essenciais às atividades de inovação do contribuinte, mas seguramente de efeitos indiretos sobre o resultado final.

*Assim, tais serviços de assessoria e de consultoria não se amoldam ao conceito de insumo estabelecido pela legislação de regência, uma vez que **NÃO SE CONSOMEM DIRETAMENTE** nos serviços prestados pelo contribuinte. Cabe ainda observação de que definitivamente também não há*

previsão legal para o desconto de créditos do PIS e da Cofins sobre os gastos com a contratação de mão de obra temporária.”

Devidamente cientificada do resultado da diligência, a Interessada atravessou, em 22/01/2016, novo arrazoado para repisar, em síntese que:

Os gastos (custos, despesas e encargos) incorridos com gestão de pessoas, treinamento, recursos humanos, tecnologia da informação, backoffice e demais indicados no termo de verificação fiscal são utilizados na prestação de serviços e, portanto, autorizam a apuração de créditos da não-cumulatividade do Pis e da Cofins.

No curso da diligência fiscal a Interessada apresentou robusto conjunto de informações e documentos relacionados aos serviços prestados por pessoas jurídicas contratadas, comprovando a necessidade e a essencialidade dos respectivos gastos no desempenho das atividades empresariais, o que legitima o crédito decorrente dessas despesas.

O aprofundamento nas investigações, no sentido de se obter informações e documentos inerentes aos serviços contratados nos períodos autuados, só ocorreu após a determinação da diligência fiscal o que, por si, já implica em cancelamento da autuação, por afronta ao art. 142 do CTN e reforça a manifesta precariedade dos lançamentos tributários na sua origem.

A reintimação para a Requerente, após ciência do relatório de diligência, apresentar razões adicionais e específicas de defesa representa a introdução de novos elementos no processo e o reconhecimento da própria autoridade administrativa que, originalmente, os lançamentos não possuem suficiente e adequada fundamentação, como amplamente demonstrado na impugnação do contribuinte.

A definição de insumos adotada pela fiscalização – com base na legislação do IPI – já foi afastada pela firme e pacífica jurisprudência da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A pretensão de se aplicar a uma empresa eminentemente prestadora de serviços, um conceito próprio da legislação do IPI é descabida e pode conduzir ao absurdo entendimento de que o aproveitamento de créditos, previsto na legislação da não-cumulatividade, não seria aplicável às empresas prestadoras de serviços.

Todavia, o inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 é categórico ao determinar o direito de crédito da não-cumulatividade do Pis e da Cofins, nas aquisições de bens e serviços utilizados (direta ou indiretamente) como insumo na prestação de serviços, e não apenas aos serviços consumidos diretamente na prestação dos serviços.

□ *A própria natureza do "serviço" revela sua impossibilidade de se agregar "fisicamente" a outro serviço ou bem. O serviço é prestado e não agregado, ou consumido. Sendo assim, na tomada de créditos deve haver uma vinculação entre o serviço contratado e o serviço prestado; vinculação esta que não é física, mas sim funcional. Equivale a dizer que o serviço contratado deve viabilizar a prestação de outro serviço.*

□ *Ao elaborar o relatório de diligência, a própria autoridade fiscal atestou a necessidade, a relevância e a essencialidade dos serviços contratados pela Requerente, no desempenho de suas atividades empresariais.*

□ *Portanto, resta incontroverso que os serviços contratados pela Requerente nos períodos autuados dão direito à apuração de créditos a não-cumulatividade do Pis e da Cofins. (grifei)*

Em julgamento datado de 10 de maio de 2016, a DRJ Belo Horizonte/MG deu provimento parcial à impugnação do Contribuinte (Acórdão 02-68.383), nos termos da ementa a seguir colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

REGIME NÃO CUMULATIVO. ALUGUEL DE VEÍCULOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Somente geram direito ao desconto de créditos, para fins de determinação dos valores devidos da contribuição, nos moldes da legislação de regência, as despesas com aluguel de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, pagos a pessoa jurídica, não se enquadrando no dispositivo as despesas com aluguéis de veículos automotores.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS. MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Apenas o trabalho executado por empregado temporário pode ser considerado como consumido ou aplicado no processo produtivo/prestação de serviços mas, sendo esse trabalho realizado por pessoa física (art.2º da Lei nº6.019, de 1974, retrotranscrito), não é passível de gerar créditos das contribuições para o Pis e da Cofins, face à vedação contida no art.3º, §2º, I, das Leis nº 10.637, de 2002 e nº10.833, de 2003.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

REGIME NÃO CUMULATIVO. ALUGUEL DE VEÍCULOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Somente geram direito ao desconto de créditos, para fins de determinação dos valores devidos da contribuição, nos moldes da legislação de regência, as despesas com aluguel de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, pagos a pessoa jurídica, não se enquadrando no dispositivo as despesas com aluguéis de veículos automotores.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS. MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Apenas o trabalho executado por empregado temporário pode ser considerado como consumido ou aplicado no processo produtivo/prestação de serviços mas, sendo esse trabalho realizado por pessoa física (art.2º da Lei nº6.019, de 1974, retrotranscrito), não é passível de gerar créditos das contribuições para o Pis e da Cofins, face à vedação contida no art.3º, §2º, I, das Leis nº 10.637, de 2002 e nº10.833, de 2003.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2011, 2012 PROCEDIMENTO POR AMOSTRAGEM. PRESUNÇÃO. DESCABIMENTO.

A escolha do critério para proceder a investigação fiscal situa-se na competência da autoridade administrativa. O termo “por amostragem” apenas ressalva que não foram verificadas todas as operações realizadas pelo contribuinte, não implicando em presunção por parte da auditoria. Não cabe falar em presunção quando há nos autos provas suficientes e concretas dos fatos apurados.

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO.

DETALHAMENTO DA GLOSA. O Termo de Verificação Fiscal e seus anexos constituem fundamento da autuação e representam detalhamento à glosa dos créditos, não havendo que se falar em nulidade.

DECISÃO JUDICIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. EFICÁCIA. DEVER DE OBSERVÂNCIA.

Por tratar-se de ação de natureza mandamental, as decisões de mérito exaradas em sede de mandado de segurança traduzem-se em ordens de cumprimento imediato, devendo ser observadas pela Administração Tributária.

DELEGACIAS DE JULGAMENTO. SUSTENTAÇÃO ORAL. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação que rege o processo administrativo tributário federal não prevê que as partes possam oferecer sustentação oral nas sessões de julgamento da primeira instância administrativa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ao fim da decisão, o voto da Relatora, seguido pela unanimidade dos julgadores, apresentou as seguintes conclusões:

Ante o exposto, voto por julgar PARCIALMENTE procedente a impugnação apresentada, nos seguintes termos:

1) Sejam reconhecidos, nas apurações realizadas pela fiscalização, os efeitos da suspensão de exigibilidade do Pis e da Cofins incidentes sobre o Imposto Sobre Serviços – ISS, em cumprimento ao decidido nos autos do MS 2007.61.00.0119631-0.

2) Sejam restabelecidas as glosas referentes às seguintes despesas:

- Despesas com serviços de auditoria e contabilidade;*
- Despesas com serviços de gestão de arquivos e documentos;*
- Digitalização de documentos;*
- Despesas com recrutamento e seleção;*
- Despesas com treinamentos, conferências, organização de conferências.*

Nos termos discutidos no Item VI deste Voto, se após a implementação desta decisão restar constatada uma exoneração acima do limite previsto na Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, os autos devem retornar a esta Primeira Turma da DRJ/Belo Horizonte, para a interposição de recurso de ofício.

Tendo em vista o quanto decidido pelo Turma Julgadora da DRJ Belo Horizonte/MG, foi apresentado o Termo de Encerramento de Diligência Fiscal (fls 2613 a 2615), com os cálculos determinados pelo acórdão recorrido e a conclusão de que o valor exonerado ultrapassava o limite de R\$1.000,000,00 (um milhão de reais), razão pela qual, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e do art. 1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, foi interposto recurso de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) do crédito exonerado.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho (fls. 2660 - 2767), repisando os argumentos trazidos em sua impugnação ao lançamento tributário. Depois de intimada do Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, por zelo quanto ao seu prazo processual, a Recorrente apresentou novo arrazoado (fls 2784 – 2905) que chamou de re- ratificação do recurso voluntário, mais uma vez trazendo os argumentos que entende suficiente para a reformado julgamento *a quo* na parte em que foi negado provimento à Impugnação.

Além dos fundamentos anteriormente trazidos em sua impugnação, a Recorrente traz novos pontos para a apreciação desse Colegiado, quais sejam: *i*) inconsistência na fundamentação para a manutenção da glosa de créditos relacionados ao serviços utilizados como backoffice; *ii*) omissão do julgamento da DRJ a respeito da glosa de créditos com serviços, que foram objeto da diligência durante o processo administrativo; *iii*) modificação de critério jurídico pela DRJ para manter determinadas glosas, em afronta ao artigo 146 do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

A Recorrente tomou ciência do Acórdão da DRJ em 02/06/2016, conforme informação de fls 1512, apresentando Recurso Voluntário em 30/06/2016. Assim, o recurso voluntário é tempestivo, com base no que dispõe o artigo 33 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, bem como atende as demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento. Quanto ao recurso de ofício, ele continua sendo passível de conhecimento, mesmo depois do advento da Portaria MF n. 63, de 9 de fevereiro de 2017, que aumentou o limite de alçada para R\$2.500.000,00 (dois milhões e meio de reais).

Em seu recurso voluntário, a Recorrente traz ao julgamento do CARF pontos preliminares, seguidos da questão central de mérito, como relatado acima. Dessarte, passo à análise desses argumentos, na mesma ordem e forma que apresentados pela Recorrente.

1. Nulidade parcial da decisão por preterição do direito e defesa

1.1. Inconsistência na fundamentação para a manutenção da glosa de créditos relacionados ao serviços utilizados como backoffice

A Recorrente afirma existirem uma série de “inconsistências, contradições e subjetivismos” na decisão recorrida, haja vista que além dos serviços de auditoria, contabilidade, gestão de arquivos e documentos, digitalização de documentos, recrutamento e seleção, treinamentos, conferências e organização de conferências (glosas revertidas pela DRJ), diversos outros serviços e contratos são igualmente utilizados na prestação de serviços de backoffice pela Recorrente, merecendo também que suas glosas sejam revertidas, pela aplicação do raciocínio encampado pelo *juízo a quo* a respeito do ônus probatório ser da fiscalização em processos de auto de infração.

Contudo, tal discussão se refere ao mérito do recurso, e não à suposta preliminar de nulidade, então mais adiante será devidamente tratada.

1.2. Omissões relevantes na r. decisão recorrida

Neste tópico a Recorrente aponta aparente omissão do julgamento da DRJ a respeito da glosa de créditos com serviços, que foram objeto da diligência durante o processo administrativo, como relatado acima. Pelo relatório da final de diligência, tais serviços foram considerados essenciais para as atividades da Recorrente, porém suas glosas foram mantidas pela decisão recorrida, “sem qualquer critério ou prova”, no sentir da Recorrente.

Constatamos que aqui novamente a discussão confunde-se com o mérito do recurso, razão pela qual postergo sua análise nesse voto.

1.3. Efeitos da decisão judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança n. 2007.61.00.011931-0

Neste ponto a Recorrente se insurge contra as conclusões a respeito da implicação do reconhecimento da decisão judicial proferida no bojo do Mandado de Segurança n. 2007.61.00.011931-0 no presente processo administrativo. Explico.

A DRJ decidiu que deveriam ser reconhecidos os efeitos da suspensão da exigibilidade da Contribuição ao PIS e da COFINS devidos sobre o Imposto sobre Serviços (ISS), uma vez que a referida ação mandamental teve tanto a sentença quanto a apelação favoráveis à Contribuinte, encontrando-se hoje pendente de julgamento definitivo por estar sobrestada aguardando a manifestação do Supremo Tribunal Federal no RE n. 592.616/RS.

Diante desse cenário, afirma a Recorrente que a além do reconhecimento da suspensão da exigibilidade e cancelamento da multa de ofício de 75%, é necessária também a reapuração dos créditos tributários constituídos de ofício, levando em consideração os saldos dos créditos da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os quais devem ser reconstituídos desde a impetração do *writ*, fazendo valer a decisão judicial sobre a não incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre o ISS.

Cumprido destacar que a Recorrente, na apuração da Contribuição ao PIS e da Cofins nos períodos fiscalizados não excluiu da base de cálculo o ISS, conforme autorizado pela liminar judicial. Vale dizer, ao invés de passar a tributar a Contribuição ao PIS e a COFINS sem o ISS na base de cálculo, provisionando os valores em razão da decisão ainda *sub judice*, a Recorrente permaneceu calculando as contribuições como se a decisão do Mandado de Segurança n. 2007.61.00.011931-0 não existisse.

Assim é que, pela descrição do lançamento tributário, a princípio haveria uma limitação do seu objeto às glosas dos créditos descontados indevidamente, com base no artigo 3º das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002, não tangenciando qualquer problema com relação à falta de inclusão do ISS na apuração das Contribuições Sociais. Entretanto, ao analisar a forma de cálculo adotada pela autoridade fiscal, percebe-se que, na reapuração das Contribuições não fora retirado o ISS de suas bases de cálculos, como garante a decisão judicial em favor da Recorrente. Ou seja, no presente auto de infração há, ainda que de forma oblíqua, lançamento da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre valores devidos a título de ISS, na contramão do quanto decidido no Mandado de Segurança n. 2007.61.00.011931-0.

A autoridade lançadora não poderia proceder dessa forma, uma vez que descumpra a determinação do artigo 63 da Lei n. 9.430/96, cujos dizeres determinam que o lançamento de crédito tributário cuja exigibilidade esteja suspensa por decisão judicial não pode implicar no lançamento de multa de ofício.

Por essa razão considero que a decisão da DRJ, ao determinar o reconhecimento dos efeitos da suspensão da exigibilidade da Contribuição ao PIS e da COFINS devidos sobre o ISS, foi correta.

Deve ser, portanto, mantida a decisão na parte em que acolheu o pleito da Contribuinte sobre a aplicabilidade dos efeitos do MS nesse processo.

Contudo, há de ser afastado o pleito da Recorrente de reapuração dos créditos tributários levando em consideração os saldos dos créditos da não-cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS reconstituídos desde a impetração do *writ*. Com efeito, não é possível que se dê, desde já, efeito à decisão proferida pelo TRF no Mandado de Segurança n. 2007.61.00.011931-0, como se definitiva fosse, transformando o presente processo de cobrança tributária por meio de lançamento de ofício em pedido de restituição de indébito. Aqui tratamos unicamente do específico período de apuração da autuação fiscal (01/01/2011 a 31/12/2012), com relação aos débitos da Contribuição ao PIS e da COFINS decorrentes da reapuração feita pelo lançamento tributário por força das glosas de crédito. Com relação, portanto, a estes específicos débitos é que se deve reconhecer os efeitos da suspensão da exigibilidade acima descritos.

No caso de consagrar-se definitivamente vencedora na ação judicial (comprovada com seu trânsito em julgado), a Recorrente poderá tranquilamente requerer pelas vias administrativas ou judiciais adequadas a reapuração dos créditos tributários de todo o período determinado pela decisão do Poder Judiciário - anterior, similar ou posterior ao tratado nesse processo administrativo -, em razão de ter pago indevidamente as Contribuições sobre o ISS, repetindo então o indébito tributário.

Concluo então por manter a decisão da DRJ sobre as implicações das decisões do MS n. 207.61.00.011931-0 nesse processo, quais sejam: o cancelamento da multa de 75% sobre os valores cobrados indevidamente com o ISS inserido na base de cálculo.

1.4. Iliquidez e incerteza dos créditos tributário apuradas na diligência solicitada pela decisão recorrida

Alega a Recorrente que, apesar de a decisão da DRJ ter cancelado determinadas glosas, as mesmas não foram observadas em sua integralidade na diligência requerida pela instância *a quo* (fls 2615 a 2645). A mesma diligência também não teria cumprido a decisão da DRJ sobre os efeitos do Mandado de Segurança n. 207.61.00.011931-0 na apuração dos débitos.

Entretanto, cumpre observar que a diligência foi requerida para fins de apuração do *quantum* exonerado pelo julgamento recorrido, de modo a saber se ultrapassava o limite legal para a interposição de recurso de ofício, e não para a liquidação do Acórdão 02-68.383, o qual, como se sabe, ainda não é final pois depende ainda da decisão a ser exarada por este Conselho, não podendo antes desse momento ser liquidado. É o que dispõe os artigos 43 a 45 do Decreto 70.235/72.

Efetivamente, não ocorreu nenhuma das situações de definitividade do julgamento, traçadas no artigo 42 do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Assim, não há que se falar em coisa julgada administrativa, liquidação ou incerteza e iliquidez do crédito passível de culminar em sua nulidade.

De toda sorte, haja vista o conteúdo do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 02 , de 23 de agosto 2016, ¹ sobre a inexistência de recurso contra a liquidação pela unidade preparadora de decisão definitiva no processo administrativo fiscal julgando parcialmente procedente lançamento, por força da coisa julgada material incidente sobre esta lide administrativa, é de bom alvitre sinalizar o lapso do trabalho da autoridade fiscal de origem. É o que cumpre nesse julgamento ficar registrado.

1.5. Da alteração de critério jurídico para manter parcialmente os lançamentos tributários

No sentir da Recorrente, haveria alteração de critério jurídico *in casu*. Isto porque o auto de infração foi lavrado com base no entendimento de que os serviços contratados teriam reflexo indireto nas suas atividades empresariais, contudo, posteriormente, no relatório da diligência fiscal a autoridade administrativa teria atestado a essencialidade dos serviços contratados pela Recorrente. Este último entendimento fora desprezado pela 1ª Turma da DRJ/BHE, mantendo a glosa de determinados serviços. Ademais, a decisão recorrida separou os gastos da recorrente em sete grupos, de forma inaugural em relação ao auto de infração, trazendo novas distinções e motivações para manter a glosa.

Contudo, deixo de analisar a questão com fulcro no artigo 59, §3º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, cujo texto dispõe: “quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

1.6. Da Falta de Aprofundamento nas Investigações e ausência de provas (violação aos artigos 112 e 142 do CTN)

A Recorrente brada pela decretação de nulidade do lançamento tributário, uma vez que teriam ocorrido, no presente caso, os seguintes vícios: *i)* a fiscalização efetuou o lançamento sem uma prudente análise documental do contribuinte e sem efetuar o cotejo entre

¹ Entretanto, de acordo com o referido Parecer Normativo: "8. Como se trata de lançamento de ofício definitivamente constituído, o sujeito passivo pode apresentar, de forma fundamentada, petição contendo pedido de revisão de ofício de débitos, desde que se trate exclusivamente de erro de fato contido na liquidação do acórdão. Para tanto, devem ser verificadas as condições e restrições contidas no Parecer Normativo RFB nº 3, de 2014, notadamente nos itens 21, 22 e 56. Note-se que essa revisão de forma alguma pode implicar alteração da decisão dos órgãos julgadores, ou seja, não pode ensejar qualquer juízo de valor quanto a isso. O que ela pode rever é simplesmente se a conversão do julgado em números foi correta ou não."

seu objeto social os créditos de PIS/COFINS que eram tomados; *ii*) tendo isso em vista, depois do protocolo da Impugnação foi requerida diligência para a DRJ, na qual foi refeito o trabalho da fiscalização, agora sim trazendo elementos probatórios aos autos, tudo na contramão do que determina o artigo 142 do CTN; *iii*) a fiscalização efetuou o lançamento por amostragem, o que não é permitido.

Pela leitura do Termos de Verificação Fiscal (“TVF”), constata-se que a autoridade lançadora, interpretando a legislação que disciplina a Contribuição ao PIS e a COFINS (art. 3º, incisos I, II, IV, V, VII e IX das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como do art. 15, § 3º da Lei nº 10.865/2004, Instrução Normativa 247, de 21 de novembro de 2002, Instrução Normativa 404, de 12 de março de 2004), entendeu que há permissão legal para a tomada de crédito das referidas contribuições tão somente dos bens e serviços **diretamente** consumidos na atividade final da Recorrente (prestação de serviços), que são justamente aqueles elencados expressamente pelos atos normativos citados: energia elétrica consumida nos estabelecimentos, aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa, armazém e frete nas operações de venda, bem como encargos de depreciação sobre os imóveis e equipamentos (fls 1218).

Assim, glosou diversos itens por entender que se tratam de dispêndios cujo reflexo era somente indiretamente importante para a atividade-fim da empresa (fls 1218), quais sejam: serviços de assessoria, consultoria, auditoria, advocacia, gestão empresarial, contabilidade, propaganda e marketing, produção de vídeos, gestão predial, telefonia, internet, linhas de transmissão de dados e voz, medicina do trabalho, administração de creche, recrutamento e seleção, treinamentos, conferências, organização de conferências e eventos comemorativos, call center, certificação de produtos, saneamento, locação de veículos, locação de equipamentos para comemorações ou reuniões, viagens a serviço, hotelaria, refeições, transporte de empregados, vale alimentação, gestão de arquivos e documentos, digitalização de documentos, bem como mão de obra temporária, manutenção predial, ginástica laboral, dança, terapias e massagens.

Dando continuidade à análise do TVF, verifico que a fiscalização se baseou nos documentos fiscais e informações apresentados pela própria Contribuinte, deixando claro seu o entendimento do porquê considerou indevidos os créditos tributários escriturados e declarados pela Recorrente. Nesse sentido, destaco o seguinte trecho, de fls 1218 do TVF:

10. Conforme se depreende da leitura dos dispositivos legais acima mencionados, o legislador, para fins de utilização de crédito na modalidade da não-cumulatividade, optou por listar de forma exaustiva os bens e serviços capazes de gerar crédito e os atrelou a determinada atividade. Assim, a aquisição de um bem ou serviço, mesmo que listado, poderá ou não gerar crédito a ser descontado da contribuição, dependendo da situação concreta do emprego ou aplicação do bem ou serviço na respectiva atividade econômica.

11. Em relação à atividade econômica realizada pelo contribuinte, a legislação definiu que, além dos bens e serviços adquiridos e consumidos **diretamente** na prestação de serviços, geram direito a crédito das contribuições os dispêndios com energia elétrica consumida em seus estabelecimentos, aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa, armazenagem e fretes na operação de vendas, bem como encargos de depreciação sobre os imóveis e equipamentos.

12. No decorrer dos trabalhos de fiscalização, constatou-se que o contribuinte descontou valores a título de créditos de PIS e da Cofins sobre despesas com serviços com assessorias, consultorias, auditorias, advocacia, gestão empresarial, contabilidade, propaganda e marketing, produção de vídeos, gestão predial, telefonia, internet, linhas de transmissão de dados e voz, medicina do trabalho, administração de creche, recrutamento e seleção, treinamentos, conferências, organização de conferências e eventos comemorativos, call center, certificação de produtos, saneamento, locação de veículos, locação de equipamentos para comemorações ou reuniões, viagens a serviço, hotelaria, refeições, transporte de empregados, vale alimentação, gestão de arquivos de documentos, digitalização de documentos, bem como mão de obra temporária, manutenção predial, e ainda ginástica laboral, dança, terapias e massagens, o que está em desacordo com o disposto no art. 3º da Lei nº 10.637/2002, no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e no art. 15, § 3º da Lei nº 10.865/2004, tendo em vista que tais dispêndios tem reflexo somente indireto na atividade-fim do fiscalizado.

A questão fulcral é o conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, o qual restringe-se na visão da fiscalização ao adotar como critério para a interpretação do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 o conceito de IPI estampado nas Instruções Normativas n. n. 247/2002 e 404/2004. É discutível tal conceituação, como restará demonstrado na parte dedicada ao mérito deste voto. Contudo, sendo esse o critério adotado pela Fiscalização, como é claro pela leitura do TVF, não há que se falar em falta de motivação do lançamento hábil a decretação de nulidade do ato administrativo. O mesmo se diga com relação às provas (contrato social, contratos de prestação de serviços, livros, notas fiscais, etc) que foram requeridas pela Fiscalização por meio dos diversos Termos de Intimação constantes dos autos, apresentadas pela Recorrente em suas respostas às intimações e analisadas para a elaboração dos autos de infração. Tanto é assim que a Recorrente pode apresentar robusta defesa, contradizendo o entendimento adotado pela fiscalização.

A diligência fiscal que sucedeu a lavratura do auto de infração não altera tal conclusão, à medida que serviu para dirimir a dúvida que pairava no espírito dos julgadores de primeira instância, os quais lêem os requisitos para a legitimidade da tomada de crédito de PIS/COFINS de forma mais abrangente que a fiscalização, razão pela qual se fez necessária a complementação do conjunto probatório, exatamente como permite o artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Sobre a alegação de o lançamento ter sido efetuado por amostragem, tampouco entendo assistir razão à Recorrente. Como ressaltado pelo acórdão recorrido, dentre os diversos Termos de Intimação Fiscal que tinham por objetivo proporcionar à autoridade fiscal o conhecimento das atividades desenvolvidas pela Recorrente, destaca-se o Termo de Intimação Fiscal nº 003 (fl. 126), cujo conteúdo requeria “os contratos com prestadores de serviços (consultorias, mão-de-obra temporária, gerenciamento de infra-estrutura, serviços

quarteirizados e serviços prestados entre empresas do grupo), com vigência nos anos-calendário 2011 e 2012.”

Em sua resposta a esse Termo de Intimação, a Recorrente reconheceu o grande volume de contratos firmados nos anos-calendário 2011 e 2012, tendo apresentado, por amostragem, apenas alguns desses instrumentos (fl. 136). Assim, o auto de infração foi lavrado com base nos documentos oferecidos pela própria Recorrente, que foram suficientes para lançar o crédito tributário de acordo com o entendimento da autoridade fiscal, estampado nas fls 1218 do TVF supratranscrito, o qual será analisado mais a frente, onde também terá lugar a argumentação da Recorrente a respeito da aplicação do artigo 112 do CTN (ônus da prova em processos de glosas de crédito de PIS/COFINS).

Assim, entendo que os fundamentos da Fiscalização, apesar de sucintos, são claros e objetivos, bem como os fatos que ensejaram a autuação estão corretamente descritos. Não existe, portanto, a alegada ofensa ao artigo 142 do CTN, razão pela qual tampouco caracterizou-se ofensa ao direito da ampla defesa e do contraditório do contribuinte, a ensejar a nulidade do lançamento tributário (artigo 59, inciso II do Decreto 70.235/72).

2. Da Conceituação de 'Insumos' para fins de aproveitamento de Créditos da Contribuição ao Pis e da Cofins

A questão de mérito discutida nestes autos é já amplamente conhecida pelos julgadores do CARF. Trata-se do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002)

De qualquer sorte, vale repisar e evolução jurisprudencial administrativa sobre a matéria, que culminou no conceito aqui adotado para a solução da lide.

Quando primeiramente instado a se manifestar sobre o tema, este Conselho convalidou o restritivo entendimento esposado pela Receita Federal, materializado nas Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04. Ou seja, transportou-se o conceito de insumo do IPI para sistemática de PIS e COFINS não cumulativos. Assim, o CARF entendia que ao contribuinte somente seria legítimo descontar créditos referentes às aquisições de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários, os quais deveriam ser incorporados ou desgastados pelo contato físico com o produto final, para serem considerados insumos ensejadores de crédito de PIS e COFINS (e.g. Acórdão n. 203-12.469).²

Num segundo momento, já assumindo a impropriedade de se aplicar como critério para aferir o crédito PIS e COFINS não cumulativos aquele do IPI - uma vez que materialidades destas espécies de tributos são completamente distintas, sendo a do IPI, circunscrita ao âmbito da industrialização, enquanto a das Contribuições, é mais abrangente, por ser a receita como um todo) -, o CARF passou a utilizar as regras de dedutibilidade de despesa constante na legislação do pelo imposto sobre a renda (“IR”) para a definição de insumos (e.g. Acórdão n. 3202-00.226).³ Nesse sentido, a jurisprudência do CARF acabou

² AC nº 203-12.469, Processo nº 137.818, rel. Odassi Guerzoni Filho, sessão de 17 de outubro de 2007.

³ AC nº 3202-00.22, Processo nº 11020.001952/2006-22, rel. Gilberto de Castro Moreira Junior, sessão de 08 de dezembro de 2010.

conferindo uma amplitude maior ao conceito de insumo para o direito de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, entendido como qualquer despesa, desde que necessária à consecução do objeto social da pessoa jurídica.

Finalmente, a jurisprudência deste Conselho chegou então a um terceiro momento, no qual se consolidou que o direito a tomada de crédito da Constituição ao PIS e da COFINS “denota uma maior abrangência do que o conceito aplicável ao IPI, embora não seja tão extensivo quanto aquele aplicável ao IRPJ”.⁴ Essa é a atual, e, a meu ver, correta orientação do CARF a respeito do tema.

Com isso, constata-se que este Tribunal passou a defender uma abrangência específica para o conceito de insumo com relação à Contribuição ao PIS e à COFINS, levando em conta a materialidade das contribuições (receita), pelo que se impõe conceder o crédito relativo a custos indispensáveis à produção e, portanto, à geração de receita (e.g. Acórdão n. 3302002.674).⁵

Exatamente neste sentido, este Colegiado tem adotado como parâmetro o conceito de “custo de produção”, nos termos dos artigos 289 a 291 do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/99⁶ (Acórdão 3402-002.881),⁷ para a solução dos casos controversos entre contribuintes e Fisco.

⁴ AC nº 9303002.801, Processo nº 13052.000441/200307, rel. Rodrigo da Costa Pôssas, sessão de 23 de janeiro de 2014.

⁵ AC nº 3302002.674, Processo nº 13971.720063/200814, rel. Fabíola Cassiano Keramidas, sessão de 19 de agosto de 2014.

⁶ Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

Custo de Produção

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo

Quebras e Perdas

Art. 291. Integrará também o custo o valor:

I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;

II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:

a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;

b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;

c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

⁷ Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano-calendário: 2007 NULIDADES. A existência de motivação clara e explícita do ato administrativo, que rende ensejo à interposição de defesa robusta, não rende ensejo à decretação de nulidade. ÔNUS DA PROVA. Tratando-se de processo de iniciativa da Administração Tributária, cabe ao fisco o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO. No regime não

Pois bem. Adotando o citado conceito para a aferição da legitimidade ou não da tomada de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, faz-se necessário analisar *in casu* a essencialidade dos insumos no processo formativo da receita.

Para essa análise, contudo, cumpre salientar que o presente processo é originário de auto de infração, e não de pedido de reconhecimento de crédito para compensação pelo contribuinte.

Tal fato é importantíssimo para o deslinde da controvérsia, à medida que é justamente a iniciativa do processo administrativo que determina o ônus da prova (artigo 373 da Lei n. 13.105/2015, o “Novo Código de Processo Civil”).²

Com efeito, este Colegiado, no próprio Acórdão 3402-002.881 citado linhas atrás, adotou este parâmetro para a solução de caso onde também se julgava auto de infração em que a Fiscalização glosou créditos tomados pelo contribuinte, por utilizar como fundamento as Instruções Normativas n. n. 247/2002 e 404/2004, vale dizer, o conceito de insumo de IPI. Peço vênua para destacar as palavras do Conselheiro relator Antonio Carlos Atulim, plenamente aplicáveis ao *sub judice*:

“É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte. Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.

(...)

É com isso que lidaremos no julgamento deste processo: afastado o significado de "insumo" adotado pelo fisco, o trabalho deste colegiado ao analisar as planilhas de glosa em espécie se resumirá em confrontar o item glosado com os dados técnicos trazidos pela defesa para determinarmos se o item está apto ou não a gerar o crédito. A autuação só será mantida em relação aos itens que comprovadamente não atendam aos requisitos legais para gerarem o crédito.

Ainda, não é demais ressaltar a particularidade do presente caso em relação ao cotidiano de julgamento no CARF sobre o tema: aqui tratamos unicamente da tomada de serviços para uma subsequente prestação também de serviços. Não existe processo industrial. Não existe materialidade nos bens sob discussão. Por isso é preciso atentar ao fato de que este

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 os bens e serviços que integram o custo de produção. (...).

juízo pautar-se-á exclusivamente na análise de contratos, e não no recorrente "processo produtivo" de empresas, o que faz com que aferição do direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS seja inegavelmente mais complexa e abstrata. Por essa razão é de suma importância a consistência dos critérios adotados para a reversão ou não das glosas perpetradas pela fiscalização.

Traçadas essas premissas, destaco o objeto social da Recorrente, retirado dos atos constitutivos vigentes à época da autuação fiscal, constantes dos autos.

De acordo com 24ª Alteração Contratual, de 08 de junho de 2009, as atividades exercidas pela Recorrente eram:

A – prestação de serviços de separação, embalagem para transporte, endereçamento de mercadorias e assessoria logística;

B – prestação de serviços de consultoria e assessoria em sistemas de informações, desenvolvimento de softwares, administração de bancos de dados e redes de serviços relacionados à Internet, locação de equipamentos de informática de grande porte e treinamento em informática;

C – prestação de serviços de assessoria fiscal e contábil, gestão em controle patrimonial, gestão financeira, gestão de tesouraria e planejamento econômico, gestão em recursos humanos e treinamento em recursos humanos;

D – participação e administração, sob qualquer forma, em negócios de qualquer natureza, na qualidade de sócia quotista ou acionista.

Já de acordo com a 25ª Alteração Contratual, de 15 de fevereiro de 2012, foi reduzido o objeto social da empresa, ficando resumido a:

A – prestação de serviços de separação, embalagem para transporte, endereçamento de mercadorias e assessoria logística;

B – gestão em recursos humanos e treinamento em recursos humanos;

C – participação e administração, sob qualquer forma, em negócios de qualquer natureza, na qualidade de sócia quotista ou acionista.

Dentro deste contexto, a Recorrente presta diversos serviços para as empresas o Grupo Natura. Dentre eles, destacam-se o contrato de prestação de serviço de **backoffice**, (fls 253 a 291) e **assessoria logística**.

Com relação à prestação de serviço de **backoffice**, de acordo com a Cláusula 1ª, o objeto do contrato é que a “prestação de serviços administrativos em geral, incluindo serviços contábeis, fiscais, de auditoria, recursos humanos, planejamento econômico, contas a pagar, tesouraria, tecnologia da informação, administração de dados e processamento de informações.” Na Cláusula 2ª do mesmo instrumento contratual, consta que:

Estão contemplados no escopo dos serviços as atividades de assessoria em gestão e TI.

a) *Contabilidade: serviços de contabilidade, que compreendem a contabilização de movimentos diários, fechamento de balanço mensal, fechamento de balanço anual, consolidação de demonstrações financeiras para publicações, bem como arquivo de documentos contábeis e fiscais;*

b) *Fiscal: assessoria fiscal, que compreende a apuração e recolhimento de tributos, conferência fiscal do recebimento de mercadorias, elaboração de livros fiscais e demais obrigações exigidas pelas autoridade federais, municipais e estaduais; elaboração de arquivos magnéticos e demais informações eletrônicas exigidas pelas autoridade federais, municipais e estaduais; acompanhamento da legislação tributária e das fiscalizações; obrigando-se a prestar informações à Contratante;*

c) *Planejamento Econômico: envolve a coordenação e elaboração do orçamento da Contratante, análise e projeção de resultados, gestão do modelo e informações gerenciais, elaboração e divulgação dos resultados gerenciais; análise de eficiência e resultados, coordenação de relatório anual da Contratante;*

d) *Tesouraria (Assessoria em Contas a Pagar e Tesouraria): compreendem a autorização de pagamentos, sendo: reembolso de despesas, liquidação de débitos, controle de contratos que geram desembolsos, acompanhamento de títulos em Cartório, identificando e dirimindo os motivos que ensejaram a situação; controle, liquidação e contabilização de títulos a receber originados de vendas diversas; acompanhamento de pagamentos originados de projetos; conciliação de contas contábeis (fornecedores, colaboradores e clientes da Contratante); gerenciamento de recursos financeiros; escolha de agentes financeiros; aplicação e captação de recursos; disponibilização de recursos financeiros; elaboração de fluxo de caixa; cotação para realização de operações financeiras; emissão de relatórios de controle de recursos captados; emissão de relatórios de controle de recursos aplicados; obtenção de informações de cobrança e obtenção de informações de cheques devolvidos.*

e) *Auditoria: auditoria nas áreas designadas pela Contratante, conforme metodologia de controle de avaliação dos riscos e dos seus controles internos, efetuando recomendações de aperfeiçoamento dos controles internos da Contratante, através da emissão de relatórios formais, bem como, acompanhamento das sugestões efetuadas;*

f) *Serviços Administrativos em geral;*

g) *Assessoria em Recursos Humanos, Recrutamento e Seleção;*

h) *Treinamento em Recursos Humanos;*

i) *Assessoria em Tecnologia da Informação, Administração de Dados e Processamento de Informações.*

Já no que tange aos contratos de prestação de serviços de **assessoria logística**, o escopo dos serviços pactuados abrangia:

- a) *Separação dos produtos, conforme ordem de pedido colocada pela Contratante;*
- b) *colocação de produtos em caixas para transporte;*
- c) *conferência e lacre das caixas montadas;*
- d) *preparação dos lotes em pallets;*
- e) *disponibilização dos pallets e separação por região e por transportadora;*
- f) *assessoria na contratação das empresas transportadoras e seguradoras;*
- g) *administração dos contratos de prestação de serviços de transporte, firmados entre a contratante e os prestadores de serviços de transporte;*
- h) *assessoria logística contínua, a fim de sempre identificar as melhores condições e oportunidades de melhoria na entrega dos produtos da Contratante para seus clientes;*
- i) *administração e controle de todas as entregas até o endereço do cliente da Contratante;*
- j) *gerenciamento de toda a carga não entregue ou devolvida, bem como a verificação da qualidade do produto devolvido, antes de integrar os estoques da Contratante.*

A Recorrente informa que para conseguir honrar suas obrigações assumidas dentro do Grupo Natura (assessoria e consultoria), comumente recorre à outras pessoas jurídicas (prestadores de serviços) para contratar serviços que não consegue atender diretamente (subcontratação). Foram tomados créditos referentes a aquisição destes serviços sob a rubrica *Assessoria*, os quais foram glosado pela fiscalização. Os contratos apresentados pela Recorrente sobre tais serviços é que ensejaram a DRJ a baixar o processo em diligência, mediante a Resolução n. 02-001.930.⁸ Dando cumprimento à análise solicitada pela Resolução, no Termo de Encerramento de Diligência Fiscal (fls 2538 a 2541) temos o seguinte:

Em 26/10/2015, o contribuinte apresentou as seguintes informações sobre os serviços cujos créditos das contribuições foram glosados na ação fiscal:

Quanto à Account Assessores S/S Ltda., apresentou cópia do contrato de “prestação de serviços de mão-de-obra especializada, tendo por objeto as seguintes atividades: emissão de pedidos de compras para área de tecnologia, digitalização de notas fiscais para atendimento ao CAP, controle de pagamento de

⁸ “De acordo com o que afirma a Recorrente, a execução de alguns dos serviços contratados com as outras empresas do Grupo Natura pode ser feita por outras pessoas jurídicas subcontratadas. Sendo assim, algumas das despesas com contratos de assessoria podem, de fato, estar intrinsecamente relacionadas ao seu processo produtivo, assim entendido, à "produção" de seus serviços, no período fiscalizado. Por conseguinte, será necessário que a fiscalização proceda a uma análise percuente dos valores glosados na rubrica Assessoria, a fim de esclarecer se tais despesas estão intrinsecamente relacionadas aos serviços prestados pela Recorrente.” (fls 2466)

fretes, recebimento fiscal, marketing de relacionamento, treinamento comercial (*abertura e recebimento de listas de presença de cursos ministrados, apoio a equipe de desenvolvimento e treinamento para públicos CN e CNO, atendimento às GR's, logística do workshop “nossos diferenciais” e atendimento à força de vendas via e-mail) e cálculo da provisão da repartição de benefícios”;*

Quanto à Ernest & Young Terco Assessoria Empresarial Ltda., apresentou cópia do contrato de “prestação de serviços de consultoria na área logística, para a consecução de configuração no sistema de planejamento SAP-APO”;

Quanto à Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes, apresentou cópia do contrato de “prestação de serviços de auditoria das demonstrações contábeis anuais, individuais e consolidadas, relativas ao exercício encerrado em 31/12/2010”;

Quanto à Pricewaterhouse Coopers Assessoria em Processos e Negócios Ltda., apresentou contrato de “(a) prestação de serviços de refinamento dos perfis de acesso ao SAP, cujos objetivos eram a conscientização e capacitação, redução do risco, saneamento dos perfis e qualificação dos chamados: e (b) prestação de serviços relativos à segurança da informação”;

Quanto à PricewaterhouseCoopers Contadores Públicos Ltda., apresentou cópia do contrato de “prestação de serviços de assessoria para continuidade de testes relativos à Lei Sarbanes-Oxley, artigo 404, para o ano de 2011”

Quanto à Pricewaterhouse Coopers Auditores Independentes, apresentou cópia do contrato de “prestação de serviços de asseguaração do Relatório do Inventário de Emissão de Gases de Efeito Estufa do exercício de 2010”;

Quanto à ESJ – Enio Sperling Jaques Assessoria e Consultoria S/C Ltda., apresentou cópia do contrato de “prestação de serviços de assessoria na área jurídica trabalhista, no levantamento dos documentos de processos, pesquisas de jurisprudências, acórdãos, orientações jurisprudenciais, fiscalizações e questões de relativas a entidades sindicais patronais e profissionais”;

Quanto à GTR – Gestão de Transportes e Risco S/A, apresentou cópia do contrato de “prestação de serviços de gestão e operação da Central de Tracking dos Pedidos e Monitoramento da Operação de Transporte”.

Quanto à Visão Campinas – Assessoria Recursos Humanos Sociedade Limitada, apresentou “notas fiscais comprovando a contratação de serviços de mão-de-obra temporária”;

Quanto à DNS Assessoria Empresarial., apresentou cópia da “proposta datada de 21/12/2011, para renovação da licença de software de gerenciamento de espaços confinados, que consiste

em um aplicativo de Gestão da NR33 (Segurança do Trabalho), e treinamento de colaboradores”;

Quanto à Towers Watson Assessoria, apresentou cópia do “relatório com os resultados da pesquisa de mercado sobre práticas de administração salarial e de estruturas organizacionais junto a um grupo selecionado de empresas para subsidiar a tomada de decisão, buscando a aderência às melhores práticas de mercado”;

Quanto à Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes, apresentou cópia do “parecer de auditoria sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas relativas ao exercício encerrado em 31/12/2010”;

Quanto à GTR – Gestão de Transportes e Risco S/A, apresentou cópia do “relatório técnico denominado Projeto de Tracking (Mapa de Responsabilidades)”;

No item 13 do documento de 26/10/2015 apresentado à fiscalização,

“esclarece a Requerente que, invariavelmente, os necessários e essenciais serviços registrados na Rubrica “Assessorias” não são materializados por relatórios e alguns são até mesmo dispensados de elaboração de contratos, sendo certo ainda que a atuação dos respectivos prestadores de serviços se limita, muitas vezes, a reuniões presenciais, emissão de opiniões verbais e/ou recomendações para a prática de determinada conduta”; (Grifei e destaquei)

De fato, os serviços de assessoria e de consultoria utilizados pelo contribuinte são essenciais e relevantes para a realização de sua atividade econômica (até janeiro de 2012, prestação de serviços de consultoria e assessoria em sistemas de informações, desenvolvimento de softwares, administração de banco de dados e rede de serviços relacionados à internet, locação de equipamento de informática de grande porte e treinamento em informática, prestação de serviços de assessoria fiscal e contábil, gestão em controle patrimonial, gestão financeira, gestão de tesouraria e planejamento econômico, serviços de separação, embalagem para transporte, endereçamento de mercadorias e assessoria logística (picking), de gestão e treinamento em recursos humanos; a partir de fevereiro de 2012, apenas prestação de serviços de separação, embalagem para transporte, endereçamento de mercadorias e assessoria logística (picking), de gestão e treinamento em recursos humanos.

Foram os mencionados serviços contratados no contexto da necessidade de capacitação para a realização de suas atividades (caso de assessorias ou de consultorias) ou da adequação às normas contábeis (casos de empresas de auditoria).

Não se pode perder de vista que no presente caso a empresa autuada é prestadora de serviços (área de logística, *picking*, *backoffice* e recursos humanos) que, por sua vez, contrata determinados serviços de terceiros para atingir seu escopo. Em casos como este, entendo que não é cabível aproximar a ideia de “essencialidade” do insumo à ideia de “vinculação física” ou “consumo direto”, própria do IPI, como aventa a fiscalização no Termo

de Encerramento de Diligência Fiscal. Afinal, um serviço não se desgasta ou consome, mas sim é “utilizado” no objeto social da empresa, exatamente como requer o artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Pela definição dos serviços de Consultoria e Assessoria contratados pela Recorrente, descritos no excerto acima, é hialino que se amoldam ao seu objeto social como operadora logística do Grupo Natura. Em poucas palavras: a Recorrente é tomadora de tais serviços para que possa exercer sua atividade, razão pela qual a contratação desses mesmos serviços, nesse caso, caracteriza custo de produção e, por conseguinte, deve dar direito ao crédito de PIS/COFINS.

A própria Receita Federal já se manifestou sobre casos como o da Recorrente, convalidando a tomada de crédito de PIS/COFINS de empresas subcontratadas para a assessoria na prestação de serviços que são típicos do objeto social do contribuinte. Vejamos:

Solução de Consulta nº. 38/2010 (SRRF - 6ª Região Fiscal)
NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ATENDIMENTO.

São considerados insumos, para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, inc. II, da Lei nº 10.833/2003, os serviços de atendimento a clientes da consulente prestados por pessoas jurídicas subcontratadas, domiciliadas no país, desde que respeitados todos os demais requisitos legais e normativos atinentes à espécie. Poderão ser aproveitados os créditos ainda não utilizados, referentes aos serviços prestados pelas empresas subcontratadas, contanto que dentro do prazo prescricional de 5 (cinco) anos.

Por tudo quanto aqui exposto (objeto social da Recorrente, escopo dos serviços de backoffice, escopo dos serviços de assessoria logística e *picking* (doc 8 da impugnação, contratação de empresas para consultoria e assessoria mencionados no relatório de diligência), entendo que não há motivo para reverter as glosas canceladas pelo acórdão recorrido (Despesas com serviços de auditoria e contabilidade; Despesas com serviços de gestão de arquivos e documentos; Digitalização de documentos; Despesas com recrutamento e seleção; Despesas com treinamentos, conferências, organização de conferências). Devem, isto sim, serem igualmente **canceladas as glosas com: i) Despesas com serviços de assessorias e consultorias; ii) serviço de advocacia; iii) Despesas com serviços de gestão empresarial**, haja vista que também são englobadas pelo objeto social da Recorrente e o escopo dos contratos citados.

O mesmo se diga com relação às *iv) Despesas com alocação de estagiários e v) despesas com a contratação de mão-de-obra temporária, que também devem ter as glosas canceladas. Isto porque, analisando o TVF, constato que as empresas são subcontratadas para a prestação de serviço de alocação de estagiários e de mão-de-obra temporária para serviços de RH.⁹*

⁹ Quase em sua totalidade pela Nube – Núcleo Brasileiro de Estágios e pela a Proativa Recursos Humanos Ltda (empresa de recrutamento e seleção de profissionais), respectivamente.

Ora, como amplamente visto acima, a gestão de recursos humanos constava no objeto social da Recorrente no período fiscalizado, bem como do escopo do contrato de *backoffice*. Dessarte, a contratação de empresa justamente para tal ofício é insumo utilizado na prestação do Serviço da Recorrente. A fiscalização nunca trouxe prova aos autos que infirme tal conclusão, como lhe é determinado pela distribuição do ônus da prova, delineada alhures. Ademais, a locação de mãos de obra constitui prestação de serviço, já que sujeita ao ISS, conforme Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 (*item 17.05 - Fornecimento de mão de obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço*), de forma que não há óbice algum no seu enquadramento como serviço para fins de caracterização de insumo para o direito ao creditamento da Contribuição ao PIS e da COFINS, nos moldes do artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme já decidiu este Conselho no Acórdão 1402-002.337 Processo 16004.720395/2013-93, Data da Sessão 05/10/2016, Relator FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO).¹⁰

¹⁰ Ementa(s)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

NULIDADE. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não é nulo o auto de infração lavrado por autoridade competente quando se verificam presentes no lançamento os requisitos exigidos pela legislação tributária e não restar caracterizado o cerceamento do direito de defesa.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO. ELISÃO FISCAL.

É lícita a reorganização societária efetivamente levada a efeito pelo contribuinte sem a ocorrência simulação, fraude, abuso direito ou de formas ou ainda fraude à lei.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. OPERAÇÕES REALIZADAS A VALOR DE MERCADO. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em distribuição disfarçada de lucros quando as operações foram realizadas em valores absolutamente dentro da média praticada no mercado.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Em decorrência da relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento de CSLL as razões de decidir utilizadas em relação ao lançamento de IRPJ.

PIS E COFINS. INOCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO. REGIME MONOFÁSICO. INEXISTÊNCIA DE NORMA QUE ESTIPULE VALORES MÍNIMOS NAS OPERAÇÕES INTRAGRUPU. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

Demonstradas que as operações questionadas pelo Fisco não configuram distribuição disfarçada de lucros, tampouco simulação, e na ausência de normas que estipulem valores mínimos a serem praticados entre empresas do mesmo grupo para fins da incidência de PIS e de Cofins no regime monofásico, cancela-se o crédito tributário correspondente.

PIS E COFINS. CREDITAMENTO. INSUMO. CONSULTORIAS.

Insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos diretamente na fabricação do produto ou serviço prestado.

PIS E COFINS. CREDITAMENTO. ANÁLISE LABORATORIAL. EXIGÊNCIA DA ANVISA. POSSIBILIDADE.

Os custos incorridos relativos à aquisição de serviços ligados à análise laboratorial, decorrentes de exigências legais, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados do PIS e da Cofins.

PIS E COFINS. CREDITAMENTO. MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA.

A locação de mão de obra é citada expressamente como prestação de serviço, já que sujeita ao ISS, conforme Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 - item 17.05 - Fornecimento de mão de obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.

Não se pode confundir a locação de mão de obra (prestação de serviço), com a locação de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, pois essa não é considerada prestação de serviço (Súmula Vinculante STF nº 31), razão pela qual o legislador citou expressamente que dá direito ao crédito de PIS e Cofins o pagamento feito a pessoas jurídicas a título de locação de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, não sendo necessária a menção direta a locação de mão de obra por esta já estar enquadrada no conceito de insumo utilizado na produção e fabricação de bens e produtos destinados à venda.

Ainda com relação à centralização na Recorrente da prestação de serviços relativas ao RH, cumpre lembrar que a função do RH vai desde a seleção dos profissionais que atuam nas empresas até a garantia da qualidade do serviço prestado e da produtividade para o empregador. Nesse sentido, também é papel do setor de Recursos Humanos fazer com que as normas de segurança do trabalho sejam aplicadas, afiançando a saúde física e psíquica dos trabalhadores, além de sua segurança, evitando a ocorrência de acidentes, sinistros e doenças laborais.

Tendo isso em vista, as glosas referentes a *vi) ginástica laboral, dança, terapias, massagens e medicina do trabalho devem ser canceladas.*

No que tange ao setor de TI, lembremos que o contrato de *backoffice* prevê que a Recorrente se responsabiliza pela “Assessoria em Tecnologia da Informação, Administração de Dados e Processamento de Informações.” Por essa razão, entendo que a Fiscalização não trouxe nada aos autos que desconecte os serviços descritos e comprovados pela Recorrente (no próprio contrato de *backoffice*, além dos contratos de suporte e licenciamento de *software*, bem como os contratos de terceirização de videoconferência audioconferência - doc 12 da impugnação, fls 2000 e seguintes) com as despesas que foram glosadas pela fiscalização. Desse modo, os dispêndios com *vi) Despesas com serviços de produção de vídeos; vii) Despesas com telefonia, internet, linhas de transmissão de dados e voz;* por falta de prova em contrário pela Fiscalização, devem ser entendidos como custos de produção da Recorrente, e, portanto, dando direito ao crédito pretendido.

Vê-se ainda que o contrato de *backoffice* prevê que a Recorrente será remunerada por “serviços administrativos em geral”. Aqui, mais uma vez por falta de a Fiscalização ter se desincumbido do ônus da prova de demonstrar que determinados dispêndios não se coadunavam com o exercício das atividades da Recorrente, prestadora de serviço que centralizava tal função no Grupo Natura, tudo conforme seu objeto social, entendo que as glosas **com despesas com locação de equipamentos para comemorações ou reuniões; despesas com serviços de hotelaria, viagens a serviço e administração de creche; despesas com serviços de saneamento; despesas com gestão e manutenção predial; despesas com serviços de tradução; despesas com eventos comemorativos** também devem ser revertidas.

Finalmente, cumpre retomar outra atividade central desenvolvida pela Recorrente: a assessoria logística. A esse respeito, a Recorrente descreve a relevância dos serviços de logística e *picking* para suas atividades dentro do Grupo Natura. Explica e comprova que o Grupo utiliza o sistema de venda porta-a-porta, por revendedores autônomos (doc 4 e 5 da impugnação). Assim, não há postos fixos de revenda (doc. 6 da impugnação), mas sim centros de distribuição localizados em pontos específicos do país (doc 7 da impugnação). O *picking*, explica, insere-se nesse contexto, sendo um “processo de separação destes produtos, para o atendimento dos pedidos que, quando recebidos, são encaminhados para diferentes linhas onde as caixas são identificadas com o nome dos revendedores, cada produtos solicitado é separados nestas linhas e acondicionados nas caixas.” Para conseguir

Portanto, caso o legislação não citasse expressamente o direito à apropriação de crédito relativo a locações de prédios, máquinas e equipamentos não seria possível incluir tal direito na cláusula geral de serviço prestado por pessoa jurídica, o mesmo não ocorrendo em relação à locação de mão de obra.

(...)

Recursos Voluntários dos Coobrigados Providos.

Recurso Voluntário da Pessoa Jurídica Autuada Provido em Parte.

manter esse sistema, a Recorrente incorre em custos com *call center*, certificação de produtos, locação de veículos e transporte de empregados.

Com razão a Recorrente, que trouxe aos autos explicações e documentos sobre suas atividades - prestação de serviços de separação, embalagem para transporte, endereçamento de mercadorias e assessoria logística -, de forma a demonstrar que, no seu específico caso, os **custos com call center, certificação de produtos, locação de veículos e transporte de empregados**, devem conferir o direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, por se tratarem de custo de produção, indispensáveis para a atividade da empresa. Assim, entendo que tais glosas igualmente devem ser canceladas.

Em síntese, todas as glosas merecem ser canceladas, com exceção dos créditos tomados pela contratação de serviço de propaganda e marketing e despesas com telemarketing, que não se amoldam ao objeto social da Recorrente, tampouco aos contratos que foram apresentados nesse processo, razão pela qual os valores despendidos para seu pagamento não caracterizam custo de produção da Recorrente, e, por conseguinte, não podem dar direito ao crédito.

3. Juros sobre a multa de ofício

Com relação à incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício, entendendo que assiste razão à Recorrente. Isto porque inexistente no ordenamento jurídico pátrio dispositivo legal que fundamente tal exigência.

Com efeito, o artigo 61, *caput* e §3º da Lei n. 9.430, de 37 de dezembro de 1996 (“Lei n. 9.430/96) dispõe que sobre os “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, (...) não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora”, e que “sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora”.

O comando do citado artigo, portanto, determina que sobre os débitos (tributos) será aplicada multa de mora quando pagos a destempo, e sobre os débitos aplicar-se-á, igualmente, os juros de mora. Contudo, a multa de ofício não foi incluída no débito tributário para fins de aplicação dos juros. Seria de fato “ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do *caput* abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do *caput*”, nas palavras do Conselheiro Rosaldo Trevisan (Acórdão 3403-002.367, de 24 de julho de 2013).

Vê-se, assim, que a literalidade do artigo separa os débitos tributários das penalidades (multas de ofício), determinando a incidência dos juros só sobre os primeiros, e não sobre as segundas.

Parece ter assim andado o legislador buscando estar em sintonia com as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional (“CTN”), com o *status* de lei complementar que tem ao dar cumprimento às funções estipuladas pelo artigo 146 da Constituição Federal.

Efetivamente, o CTN além de claramente separar a natureza jurídica dos tributos (invariavelmente decorrente de condutas lícitas, segundo o artigo 3º) e das multas (penalidades pela prática de ilícitos, ou seja, sanções aplicadas quando da ocorrência de infrações ao sistema tributário), em seu artigo 161 coloca que o “crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta,

sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”

O artigo 161 do CTN, destarte, desintegra as penalidades do crédito tributário para fins de aplicação dos juros. Afinal, caso quisesse que as penalidades estivessem abarcadas pela locução “crédito”, no início do dispositivo, não as teria destacado e dado tratamento diferenciado ao final do mesmo dispositivo legal.

Ressalto que não se está aqui a olvidar que a separação entre *crédito tributário* (do ponto de vista do Fisco, o que corresponde ao *débito tributário*, do ponto de vista do contribuinte) e *penalidades*, do artigo 161 do CTN, colide com outras normas trazidas pelo próprio CTN, vale dizer, o artigo 113¹¹ combinado com o artigo 139,¹² os quais, lidos conjuntamente, levam à conclusão de que o *crédito tributário* abarca toda a obrigação principal, composta tanto pelos tributos como pelas penalidades pecuniárias devidas pelo contribuinte aos Cofres Públicos.

Tal incoerência, contudo, não é suficiente para afastar a dissociação entre *crédito/débito* tributário e *penalidades*, estampada tanto no artigo 161 do CTN como no artigo 61 da Lei n. 9.430/96, quando tratam especificamente a incidência dos juros sobre os valores devidos pelos contribuintes ao Fisco. Em ambos os dispositivos somente há autorização para a incidência de juros (no âmbito federal representado pela SELIC) sobre o crédito/débito, entendido como aquele decorrente de fatos gerados de tributos, mas não sobre as penalidades tributárias.

As incoerências da legislação tributária são diversas, cabendo aos órgãos julgadores solucioná-las da maneira mais lógica e justa possível, que é justamente o que aqui se pretende, chegando, das razões acima expostas, à conclusão pela não incidência de juros sobre a multa de ofício.

Nesse sentido vem caminhando a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (*e.g.* Acórdão 3403-002.367, de 24 de julho de 2013; Acórdão 3402-002.862, de 26 de janeiro 2016), porém ainda não consolidada.

Assim, ao meu ver, é nesse sentido que deve ser interpretada a Súmula CARF n. 4,¹³ cujo teor impõe o reconhecimento como devida a SELIC sobre débitos tributários administrados pela Secretaria Receita Federal. São sim devidos os juros SELIC, mas tão somente sobre os tributos no período de inadimplência, e não sobre eventuais multas de ofício cobradas no mesmo suporte documental (auto de infração).

Sem lei que estabeleça expressamente a aplicação de juros sobre a multa de ofício, incabível a cobrança pretendida pela Autoridade Fiscal nestes autos, devendo ser a mesma cancelada por este Colegiado.

¹¹ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

¹² Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

¹³ Súmula CARF nº 4: A partir de 1o de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Neste ponto, insta mencionar que não seria aplicável ao presente caso o art. 43, da Lei n.º 9.430/96, mencionado no Acórdão 9303-002.399, da 3ª Turma da CSRF. Isso porque o referido dispositivo traz a previsão de aplicação dos juros de mora quando da lavratura auto de infração que se refira, "*exclusivamente, a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente*", tratando-se, portanto, de "*Auto de Infração sem tributo*" nos termos do título utilizado pela própria lei neste artigo:

"Seção V - Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Auto de Infração sem Tributo

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente **exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.***

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (grifo nosso)

Como se depreende do relatório, a hipótese trazida no dispositivo legal acima distingue-se claramente daquela sob análise, no qual foi aplicada multa de ofício sobre o valor do tributo não recolhido (PIS/COFINS), esta sim sem previsão legal para a incidência de juros.

Por fim, cumpre tecer alguns comentários sobre o julgamento do Superior Tribunal de Justiça, que poderia ser citado como fundamento da posição em sentido contrário a aqui exposta.

Trata-se do AgRg no REsp 1.335.688-PR, segundo o qual:

"entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: 'É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.' (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010."

Com a devida vênia ao Egrégio Tribunal, entendo que a decisão ali alcançada não merece guarida. Para ser mais precisa, por uma análise acurada do teor do julgamento, entendo que o STJ ainda não se manifestou sobre a específica questão aqui discutida, pois no AgRg no REsp 1.335.688-PR não foi trazido um único fundamento de decidir a respeito da dicção do artigo 61 *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96, apresentada alhures, tendo sido a decisão calcada em acórdãos do próprio órgão que não resolvem ao tema. Explico.

No Recurso Especial n. 1.335.688, bem como no Agravo de Instrumento de mesmo número, as razões de decidir do Ministro Relator Benedito Gonçalves se limitam a afirmar que o acórdão do TRF da 4ª Região, objeto de reclame do contribuinte, ao decidir pela incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício espelhou a jurisprudência firmada pelas Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, justamente como consta no trecho da ementa acima citado, quais sejam: o REsp 1.129.990/PR e o REsp 834.681/MG.

Ocorre que no REsp 1.129.990/PR, segundo os dizeres do Ministro Castro Meira (Relator) "a questão devolvida a este Superior Tribunal de Justiça consiste em saber se a multa decorrente do inadimplemento de ICMS sujeita-se à incidência de juros de mora, como

defende o Fisco Estadual, ou sequer integra o crédito tributário e, portanto, não pode sofrer este acréscimo, conforme a tese adotada pelo acórdão hostilizado." Não são necessárias maiores digressões para chegar a conclusão de que se a matéria analisada pelo STJ nesse caso dizia respeito à tributo estadual (ICMS), de modo que não foi objeto de apreciação a legislação federal que fundamenta o presente voto (artigo 61 *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96). Com efeito, o r. acórdão teve como base unicamente as normas constantes dos artigos 113, 139 e 161 do CTN.

Na mesma problemática incorre o REsp 834.681/MG, no qual discutia-se, em primeiro lugar, a aplicabilidade da taxa Selic como índice legítimo de correção monetária e juros de mora para a correção de débitos do contribuinte perante a Fazenda Pública estadual (de Minas Gerais, *in casu*). Como segundo ponto enfrentado pelo STJ aparecia a incidência dos juros sobre a multa de ofício que, por óbvio, também se limitava ao âmbito da legislação estadual, provável razão pela qual mais uma vez o Tribunal silenciou sobre a exegese do artigo 61, *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96.

Constata-se, assim, que os precedentes utilizados como alicerce para a decisão do AgRg no REsp 1.335.688-PR não tangenciaram especificamente os dizeres do artigo 61 *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96. Por essa razão não vislumbro qualquer razão para alterar o posicionamento majoritário que vem sendo adotado por esse Colegiado, a respeito da falta de previsão legal para a incidência da Selic sobre a multa de ofício imposta nos autos de infração lavrados pela Secretaria da Receita Federal.

Dessarte, voto por dar provimento ao recurso voluntário para a excluir a aplicação da taxa de juros Selic sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa do presente julgado.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, da seguinte forma:

- i) mantendo a decisão da DRJ sobre as implicações das decisões do MS n. 2007.61.00.011931-0 nesse processo, quais sejam, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário referente às Contribuições calculadas com o ISS em sua base, com o respectivo cancelamento da multa de ofício;
- ii) igualmente mantendo as reversões de glosas efetuadas pela instância *a quo*, vale dizer: despesas com serviços de auditoria e contabilidade; despesas com serviços de gestão de arquivos e documentos; digitalização de documentos; despesas com recrutamento e seleção; despesas com treinamentos, conferências, organização de conferências.

Quanto ao recurso voluntário, voto no sentido de lhe dar parcial provimento para:

- iii) cancelar as glosas referentes a serviços de assessoria, consultoria, advocacia, gestão empresarial, produção de vídeos, gestão predial, telefonia, internet, linhas de transmissão de dados e voz, medicina do trabalho,

administração de creche, despesas com eventos comemorativos, call center, certificação de produtos, saneamento, locação de veículos, locação de equipamentos para comemorações ou reuniões, viagens a serviço, hotelaria, refeições, transporte de empregados, vale alimentação, bem como mão de obra temporária, manutenção predial, ginástica laboral, dança, terapias e massagens; e

iv) para a excluir a aplicação da taxa de juros Selic sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa do presente julgado.

Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz