



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 19311.720354/2014-01
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-007.363 – 3ª Turma
Sessão de 17 de setembro de 2018
Matéria 63.697.4349 - COFINS - CRÉDITO - Conceito de insumo aplicável na apuração de créditos das contribuições não cumulativas.
63.681.4167 - COFINS - MULTA DE OFÍCIO - Juros de mora sobre Multa de Ofício.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NATURA LOGÍSTICA E SERVIÇOS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PARADIGMA. SIMILARIDADE FÁTICA. AUSÊNCIA. CONHECIMENTO NEGADO.

Não constatada a similaridade fática entre o acórdão recorrido e o paradigma não se conhece do recurso especial de divergência interposto, pois não é possível estabelecer divergência de entendimentos sobre situações distintas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Os juros de mora devem incidir sobre todo o crédito tributário, inclusive sobre a multa de ofício, por se tratar de exigência decorrente dos tributos exigidos. Súmula CARF n° 108.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Os juros de mora devem incidir sobre todo o crédito tributário, inclusive sobre a multa de ofício, por se tratar de exigência decorrente dos tributos exigidos. Súmula CARF n° 108.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas no tocante aos juros moratórios aplicados sobre as multas de ofício e, no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de autos de infração de contribuições para o PIS e para a Cofins de e-fls. 1500 a 1503, e e-fls. 1504 a 1508, respectivamente, lavrados contra a contribuinte em 04/11/2014, por ter a fiscalização constatado que a empresa descontou os créditos da não cumulatividade em desacordo com os preceitos legais. Os créditos tributários constituídos são os abaixo descritos, calculados até novembro de 2011:

	PIS	COFINS
CONTRIBUIÇÃO	1.834.338,65	8.412.215,95
MULTA DE OFÍCIO	1.375.754,01	6.309.161,98
JUROS DE MORA	399.263,08	1.824.960,05
TOTAL	3.609.355,74	16.546.337,98

Em breve resumo, as exações decorreram da dedução de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos relativos a gastos com bens e serviços adquiridos para consumo sem aplicação direta na prestação de serviços, sem serem estes excepcionados na legislação de regência, conforme descritos no Termo de Verificação Fiscal, às e-fls. 1212 a 1498.

A contribuinte apresentou impugnação às e-fls. 1513 a 1592, em 05/12/2014.

Em face da impugnação, a 1ª Turma da DRJ/BHE, na resolução nº 02-001.930, prolatada em 23/06/2015, às e-fls. 2462 a 2466, decidiu por converter o julgamento em diligência, para que a fiscalização procedesse 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. A diligência resultou no relatório de e-fls. 2538 a 2541, do Serviço de Fiscalização da DRF em Jundiá, que concluiu que os serviços cujos gastos foram contabilizados como *Assessoria* não se amoldavam no conceito de insumo por não serem consumidos diretamente na prestação dos serviços da contribuinte. Cientificada do resultado da diligência, a contribuinte se manifestou nos autos, através do documento de e-fls. 2550 a 2565, no qual afirma a relevância e essencialidade dos gastos, não apuradas pela

fiscalização quando da elaboração dos autos de infração, o que reforçaria a argumentação de sua impugnação sobre a existência de vício que levaria ao cancelamento destes.

Em face do resultado da diligência, bem como da manifestação da contribuinte, a mesma Turma da DRJ/BHE, em 10/05/2016, prolatou o acórdão de nº 02-68.383, às e-fls. 2572 a 2604, no qual julgou a impugnação procedente em parte. A parcial procedência se deu em face do restabelecimento de algumas despesas glosadas e do reconhecimento dos efeitos da suspensão da exigibilidade de PIS e Cofins incidentes sobre o Imposto Sobre Serviços - ISS, em cumprimento à decisão em Mandado de Segurança favorável à contribuinte. A apuração das alterações decorrentes do acórdão, efetuada na diligência fiscal de e-fls. 2613 a 2648, implicaram redução acima do limite da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, resultando em recurso de ofício ao CARF, em 13/07/2016 (e-fl. 2776).

Intimada do acórdão da DRJ em 07/07/2016 e dos resultados e encerramento da diligência de e-fls. 2613 a 2648 (e-fl. 2658), a contribuinte interpôs recurso voluntário, em 30/06/2016, às e-fls. 2784 a 2905, acompanhado de documentos comprobatórios de cálculos realizados pela contribuinte, às e-fls. 2908 a 2920. Repisou sua argumentação de impugnação e trouxe ainda as seguintes contestações: i) inconsistência na fundamentação para a manutenção da glosa de créditos relacionados aos 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.

Os recursos voluntário e de ofício foram apreciados pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em 29/03/2017, resultando no acórdão nº 3402-003.989, às e-fls. 2932 a 2963, que tem as seguintes ementas:

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 expresso. Recurso Voluntário Negado.

O acórdão teve o seguinte teor:

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.

No voto da relatora foram afastadas todos os pleitos relativos à nulidades por cerceamento de direito de defesa, e quanto às glosas de insumo, ficou expresso que (e-fl. 2959):

(...) 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.

No voto foi também afastado o pleito de reapuração dos créditos tributários levando em consideração os saldos de créditos da não cumulatividade gerados pelo reconhecimento da suspensão da exigibilidade das contribuições sobre o ISS, pois dependeriam da definitividade do julgado judicial, até então inexistente, e que poderia ser sanado por posterior repetição do indébito se definitivamente apurado.

Recurso especial da Fazenda

A Procuradoria da Fazenda Nacional foi intimada do acórdão nº 3402-003.989 em 05/04/2017 (e-fl. 2964), e interpôs recurso especial de divergência em 16/05/2017, às e-fls. 2965 a 3017.

Invoca a divergência em relação a quatro matérias: (a) conceito de insumo, (b) insumo e sua relação com o processo produtivo, (c) conceito de insumo na empresa prestadora de serviços e (d) juros de mora sobre multa de ofício.

(a) Conceito de insumo

Com base no acórdão paradigma nº 203-12.448, o qual decidiu que apenas podem ser considerados insumos para fins de cálculo do crédito referente às contribuições para o PIS e Cofins não cumulativos, adotando-se a tese da definição de "insumos" prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79.

Já o acórdão recorrido flexibilizou o conceito de insumo, adotando o conceito alargado de custo de produção do IRPJ, admitindo como tal bens não utilizados diretamente na fabricação ou produção de bens e serviços, destinados à venda. Por isso a Procuradora conclui:

(b) Insumo e sua relação com o processo produtivo.

Nessa matéria toma por paradigma o acórdão de nº 9303-002.659, pelo qual os bens e serviços utilizados ou incorridos antes de iniciado ou depois de finalizado o processo produtivo não devam ser considerados insumos no âmbito da contribuições em apreço.

(c) Conceito de insumo para empresa prestadora de serviços

Aqui, toma por fulcro o acórdão paradigma nº 3301-002.995, que apesar de utilizar uma interpretação de insumo mais ampla que a do IPI, não engloba aquela de despesa dedutível par afins de IRPJ e afasta a geração de créditos por gastos realizados com atividades administrativas na prestação de serviços, de forma que apenas gastos essenciais à dinâmica empresarial sejam admitidos como insumos.

(d) Juros de mora sobre multa de ofício

Por fim, para essa matéria, a Procuradora aponta dois acórdãos paradigmas, de nº 9101-01.191 e nº 9202-01.991, os quais admitem a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, por entender que ela é parte do crédito tributário e por isso, com fulcro no art. 161 do CTN, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, podem ser exigidos. Diversamente, o acórdão *a quo* afirma que carece de base legal essa exigência.

O Presidente da 4ª Câmara no despacho de e-fls. 3020 a 3026, em exame de admissibilidade do recurso, com base nos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, reconheceu existir divergência apenas em relação a matéria (d) juros de mora sobre multa de ofício, admitindo apenas essa divergência para análise da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF.

Cientificada do despacho em 28/06/2017 (e-fl. 3027), a Procuradoria da Fazenda Nacional contra ele se insurgiu e agravou da decisão às e-fls. 3028 a 3031, em 30/06/2017.

O então Presidente do CARF exarou despacho de agravo às e-fls. 3035 a 3039, com base no art. 71 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, em 19/07/2017, adicionalmente reconhecendo divergência em relação às matérias (a) e (c).

Contrarrazões da contribuinte

A contribuinte foi intimada (e-fl. 3043) do acórdão nº 3402-003.989, do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, do despacho do Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento e do despacho em agravo, de 19/07/2017, em 24/08/2017 (e-fl. 3046). Na sequência, apresentou contrarrazões em 08/09/2017, às e-fls. 3049 a 3121. Em 12/09/2017 (e-fl. 3122), a contribuinte apresentou novamente contrarrazões ao recurso especial de divergência, conforme documento de e-fls. 3124 a 3207.

Nas contrarrazões de e-fls. 3049 a 3121, a contribuinte em resumo, pleiteia o não conhecimento das matérias admitidas pelo agravo e o não provimento de tudo o que foi admitido.

I - Conhecimento

Afirma que não se deva conhecer das divergências com suporte nos acórdãos paradigmas: (i) nº 203-12.448 e (ii) nº 3301-002.995.

Com relação ao paradigma (i), argumenta que a tese jurídica nele sustentada (utilização do conceito de insumo no contexto da legislação do IPI) está há muito superada na 3ª Turma da CSRF. Além disso, a situação fática do acórdão paradigma seria diversa da posta no recorrido, neste se trata de despesas de tomada de prestação de serviços para empresa que também presta serviços, naquele, trata-se de fabricantes industriais com tomadores de prestação de serviços; situações fáticas absolutamente distintas e incompatíveis.

Já em relação ao paradigma (ii), a contribuinte entende que este, na verdade, utiliza o mesmo critério adotado pelo recorrido para a análise dos créditos das contribuições, sem se restringir àqueles utilizados para o IPI, contudo, sem identificá-lo com o de despesas dedutíveis para fins de imposto de renda. Naquele caso foram negados os créditos apenas porque as despesas administrativas daquele contribuinte não eram utilizadas diretamente para prestação de serviços, enquanto no acórdão *a quo*, foi constatado, pelas suas particularidades, que as despesas foram vinculadas aos serviços prestados. Além disso, no acórdão paradigma não se tratava de impossibilidade de creditamento das contribuições por despesas incorridas na atividade administrativa, mas de determinadas despesas administrativas que não guardavam relação direta com a prestação de serviços daquele contribuinte.

II - Não provimento

Quanto a matéria de direito, a atuada rediscute questões conceituais sobre a não cumulatividade do PIS e da Cofins, pretende ver afastados o critérios dispostos na legislação do IPI, discorrendo sobre o conceito de insumos para pessoas jurídicas eminentemente prestadoras de serviços, pretendo ver afastada a idéia de "crédito físico" nessas atividades. Segue pela tentativa de demonstrar que os serviços por ela contratados são necessários, relevante e essenciais a sua atividade empresarial.

Segue sua farta argumentação, descrevendo os diversos serviços por ela tomados de terceiros, procurando demonstrar suas relevâncias e essencialidades na atividade fim da empresa.

Por fim, no tocante à discussão sobre a incidência de juros de mora sobre as multas de ofício lançadas, objetiva tratar-se de exação sem fundamentação legal.

Pelas razões apresentadas, a contribuinte requer não conhecimento do recurso especial do Procuradora ou, caso conhecido, o seu desprovimento.

Requerimento

Já em 13/09/2017 (e-fl. 3208), a contribuinte apresentou petição intitulada: Pedido de Reexame de Admissibilidade, às e-fls. 3210 a 3232, na qual alega existência de erros de fato no despacho de e-fls. 3035 a 3039.

Houve resposta à solicitação no despacho de e-fls. 3237 e 3238, da Presidente do CARF, em 20/02/2018, sendo nele consignado que o referido requerimento não se enquadra nos recursos regimentais e nem mesmo na correção de erros admitidas no art. 60 do Decreto nº 70.235/1972, pois o objetivo do pedido é, em verdade, a reformulação do juízo firmado no despacho questionado para atender à pretensão da contribuinte. Além disso, o despacho do Presidente que nega ou dá seguimento ao recurso especial é definitivo, de acordo com o § 6º, do art. 71 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015.

É o relatório.

Voto

O recurso especial de divergência da contribuinte é tempestivo.

Preliminar

Como preâmbulo, há que se apreciar a admissão das contrarrazões apresentadas pela contribuinte. Ocorre que ela apresentou dois documentos a esse título. O primeiro, de e-fls. 3049 a 3121, com pedido de juntada em 08/09/2017 (e-fl. 3047) e o segundo, de e-fls. 3124 a 3207, com pedido de juntada em 12/09/2017 (e-fl. 3122). Como ela fora intimada (e-fl. 3043) do acórdão nº 3402-003.989, do recurso especial interposto pela Fazenda, do despacho do Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento e do despacho em agravo, de 19/07/2017, em 24/08/2017 (e-fl. 3046), entendo que o segundo documento, juntado em 12/09/2017 era intempestivo, foi apresentado no 16º dia após a intimação o prazo regimental do art. 68 do RICARF é de 15 dias. Por isso não serão considerados os argumentos nele colocados.

Conhecimento

Das três matérias admitidas posteriormente ao despacho de agravo, a contribuinte contesta a admissão de duas, (a) Conceito de insumo, com base no paradigma nº 203-12.448 e (c) Conceito de insumo para empresa prestadora de serviços, com fulcro no paradigma nº 3301-002.995.

No caso de (a) conceito de insumo, a autuada dá como um dos motivos para o não conhecimento é o fato de a matéria tratar de tese superada nesta 3ª Turma, contudo, regimentalmente isso não leva ao não conhecimento, o que não pode ter sido superado é o acórdão paradigma, por decisão de instância superior no CARF. Para o processo nº 13855.001586/2003-71 no qual foi prolatado o paradigma, não consta no sítio do CARF nenhum julgado posterior a ele, logo, não há como pleitear a superação da tese nele esposada. Além disso, a contribuinte não apontou qualquer outro impeditivo do § 12 do art 67 do RICARF que se aplicasse ao paradigma combatido.

Todavia, relativamente à similaridade fática entre o paradigma e o recorrido, com a devida vênia do então Presidente do CARF, penso que melhor andou a contribuinte ao

se apegar à posição apresentada pelo Presidente da 4ª Câmara no despacho de e-fls. 3020 a 3026.

No voto do relator do acórdão paradigma, se observa a seguinte passagem:

*Assim, a legislação do IPI é a mais adequada para estabelecer o conceito de "insumos" no contexto da expressão "insumos utilizados na fabricação de produtos". E como é sabido, o conceito de "insumo" já foi consagrado pelo Parecer Normativo nº 65/79, nos seguintes termos: geram direito ao crédito, além dos insumos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários strito sensu e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte no seu ativo permanente, **que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.***

A atividade do sujeito passivo no presente processo, é assim descrita no Termo de Verificação fiscal (e-fl. 1212):

3. O contribuinte tem por atividade econômica a prestação de serviços de assessoria logística, em gestão e tecnologia da informação, bem como de "backoffice" (serviços administrativos, incluindo serviços contábeis, fiscais, de auditoria, recursos humanos, planejamento econômico, contas a pagar, tesouraria, tecnologia de informação, administração de dados e processamentos de informações).

Conclui-se que a empresa não fabrica, ou comercializa, sequer um alfinete.

Por outro lado, observo que a atividade empresarial do contribuinte no processo do paradigma era industrial, fabricante de calçados, logo, a apreciação da matéria lá realizada nem mesmo cogitou da discussão em bases de empresa prestadora de serviços. Em face de situações fáticas tão distintas, não há como concluir que haveria o mesmo desfecho na análise jurídica do caso, pois à atividade industrial nada mais adequado que a aplicação de conceito de insumo derivado da legislação do IPI; mas, o que aplicar quando se está diante de pura prestação de serviços? O acórdão recorrido optou por aplicar critério distinto e não me parece que poderia ser o mesmo do paradigma, em face de tamanha distinção fática. Por essa razão, entendo que não há similitude fática suficiente para que paradigma e recorrido possam ser confrontados e apreciada a divergência.

Destaco uma outra distinção, extraída do relatório do paradigma, o qual demonstra tratar-se de processo sobre compensação:

*Trata o presente julgamento de analisar os argumentos trazidos pelo Recurso Voluntário contra **decisão de piso que indeferiu integralmente a solicitação contida na Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório, que homologou em parte a compensação declarada, fl. 01, da Cofins, com saldo credor do PIS, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, o denominado PIS Não-Cumulativo.***

A relatora do acórdão vergastado, por sua vez, salienta que nele se está a tratar de auto de infração, para o qual o ônus probatório é do fisco, o que ressalta como importante razão de decidir, à e-fl. 2950:

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”)

Logo, as diferenças fáticas entre os dois acórdãos me parecem suficientes para que a falta de similaridade permita verificar a divergência que suporte o recurso especial, por isso, voto por não conhecer do recurso especial de divergência da Fazenda nessa matéria.

Para o conceito de insumo no caso de empresa prestadora de serviços de transporte, com fulcro no paradigma nº 3301-002.995, também o que se buscou no acórdão comparado foi a análise de cada despesa cujo crédito foi originalmente glosado, para verificar sua necessidade ou essencialidade aos serviços prestados. Quanto ao critério jurídico, pode-se verificar o seguinte paralelo:

Acórdão Recorrido (e-fls. 2949/2450)	Acórdão paradigma
<p><i>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.</i></p> <p><i>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).</i></p> <p><i>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 3402002.881),⁷ para a solução dos casos controversos entre contribuintes e Fisco.</i></p> <p><i>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 <u>analisar in casu a essencialidade dos insumos no processo</u></i></p>	<p><i>Portanto, quanto ao alcance do conceito de insumo segundo o regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, entendo que a aceção correta é aquela ligada <u>à essencialidade do bem ou do serviço para o exercício da atividade empresarial</u>: fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou prestação de serviços. Também há relação estreita com o objeto social da empresa.</i></p> <p><i>Logo, muito embora entendamos que o conceito de insumo seja mais elástico que o adotado pela Receita Federal nas suas instruções normativas no 247, de 21/11/2002 e 404, de 12/03/2004, conforme razões acima desenvolvidas, e mesmo admitindo que muitos desses serviços e gastos são essenciais à dinâmica empresarial no seu aspecto macro, alguns deles dizem respeito a atividades de caráter meramente administrativo, não estando relacionados, de forma direta, à atividade de prestação de serviços da recorrente.</i></p> <p><i>Desde já, afasta-se a tese da recorrente que procura dar ao conceito de insumo a amplitude de dedutibilidade utilizado pela legislação do Imposto de Renda.</i></p>

<i>formativo da receita.</i>	
------------------------------	--

Nisso, o paradigma não discrepa do acórdão recorrido, ambos têm por critério verificar a essencialidade dos alegados insumos, visando apurar os créditos. Logo, não vejo distinção no critério jurídico aplicado, apenas conclusões díspares quanto a análise dos insumos, mas não divergência de critério jurídico. Afinal, interpretar a necessidade ou essencialidade de determinada atividade para cumprir os serviços contratados não implica critério jurídico distinto, mas perquirição pelo interprete de como a atividade-fim funciona e quais atividades-meio são intrínsecas e essenciais para seu bom cumprimento. O recorrido considerou que as atividades para as quais cabia a compensação de créditos não eram de caráter meramente administrativo, pois decorriam de contratos da contribuinte, enquanto o paradigma para algumas atividades semelhantes porém sem contratos da mesma natureza o eram.

Dessarte, não vejo distinção de critério jurídico para interpretação da realidade fática, mas sim dos próprios fatos que envolviam atividades de mesma natureza, mas acobertadas por distintos contratos sociais. Por isso, voto igualmente por não conhecer do recurso especial de divergência da Procuradora no tocante à essa matéria.

Relativamente ao conhecimento do recurso especial de divergência relativo aos juros de mora sobre multas de ofício, me alinho pelo seu conhecimento, tendo em vista atender a todos os requisitos regimentais para tal.

Mérito

Juros de mora sobre multa de ofício

Quanto ao art. 61, §3º da Lei nº 9.430, de 1996, utilizado pela autoridade lançadora para fins de caracterização da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, entendo assistir razão à Fazenda quanto à interpretação do mesmo abranger, à luz do caput do mesmo, não só o valor dos tributos em si, mas também a multa de ofício, visto que: (a) decorre, sim, a referida multa de ofício dos referidos tributos ou contribuições quando lançados pela autoridade tributária e, ainda, (b) a multa de ofício integra, ainda, a obrigação tributária principal, com fulcro no art. 113, § 1º do Código Tributário Nacional, bem como o conceito de crédito tributário, cabível assim a incidência de juros de mora sobre seu valor, com fulcro no art. 161 do CTN.

Acerca desta última consideração, entendo decorrer tal abrangência da multa de ofício no conceito de crédito tributário diretamente do disposto nos arts. 142 e 161 do CTN, na forma brilhantemente disposta no voto de relatoria do Conselheiro Marcelo Oliveira no âmbito do Acórdão 9.202-002.600, o qual adoto aqui como razões de decidir, *in verbis*:

(...)

Quanto ao mérito, em nosso entender o Código Tributário Nacional (CTN) define a questão.

CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o

sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

...

Art. 161. 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.

§1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Pela leitura das determinações legais acima chegamos à conclusão que a multa de ofício – apesar de não possuir natureza tributária – integra o crédito tributário, pois este é composto pelo tributo somado aos acréscimos legais, incluindo o valor da multa, como fica claro no Art. 142 do CTN, que inclui, no término da sua redação, a aplicação da penalidade cabível. (g.n.)

Por fim, cabe referir que, recentemente foi aprovada a Súmula CARF nº 108, que sedimentou o entendimento sobre a matéria, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Dessa forma, há que se prover o recurso especial no tocante à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício objeto de lançamento.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas no tocante aos juros moratórios aplicados sobre as multas de ofício para, na parte conhecida, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

