



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

Processo nº 19515.720162/2014-08
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3201-003.073 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de julho de 2017
Matéria COFINS e PIS
Recorrentes T4F ENTRETENIMENTO S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. ESSENCIALIDADE.

Admite-se o direito ao crédito de PIS e COFINS quando comprovada a essencialidade dos bens e serviços adquiridos para o exercício das atividades operacionais exercidas pela empresa.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Os juros de mora incidem sobre a multa de ofício, conforme interpretação sistemática da legislação pertinente

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. ESSENCIALIDADE.

Admite-se o direito ao crédito de PIS e COFINS quando comprovada a essencialidade dos bens e serviços adquiridos para o exercício das atividades operacionais exercidas pela empresa.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Os juros de mora incidem sobre a multa de ofício, conforme interpretação sistemática da legislação pertinente

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

Por unanimidade de votos deu-se provimento ao recurso voluntário quanto serviço de mão-de-obra temporária.

Por maioria de votos deu-se provimento ao recurso voluntário quanto aos serviços de telefonia. Vencidos os Conselheiros Marcelo Giovani Vieira e Paulo Roberto Duarte Moreira.

Por maioria de votos deu-se provimento ao recurso voluntário quanto as taxas de cartão de crédito. Vencidos os Conselheiros Marcelo Giovani Vieira e Winderley Moraes Pereira.

Por voto de qualidade negou-se provimento ao recurso voluntário quanto aos juros sobre a multa de ofício. Designado para o voto vencedor quanto aos juros sobre a multa de ofício o Conselheiro Marcelo Giovani Vieira.

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente.

TATIANA JOSEFOVICZ BELISÁRIO - Relatora.

MARCELO GIOVANI VIEIRA - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente Substituto), Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Orlando Rutigliani Berri, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Renato Vieira de Ávila.

Relatório

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário em face do Acórdão nº 03-67.679 da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília. (fls. 4108 e seguintes).

Adoto como relatório aquele lançado na referida decisão:

Contra a contribuinte supra identificada foram lavrados Autos de Infração às fls. 1450/1485, formalizando lançamentos de ofício dos créditos tributários abaixo discriminados, relativos aos fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2009 a 31/12/2009, com acréscimo de juros de mora e da multa proporcional de 75%, a seguir detalhados:

Valores em R\$	
Contribuição para o financiamento da seguridade social - Cofins	11.791.271,66
Contribuição para o PIS/Pasep	2.560.880,82
Crédito tributário do processo	14.352.152,48

As infrações apuradas decorrem das glosas de créditos de PIS/Pasep e de Cofins no ano-calendário de 2009.

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

A descrição dos fatos remete ao Termo de Constatação Nº 01 de fls. 1405/1419, onde verifica-se que o procedimento teve como objeto a verificação, no ano calendário de 2009, das contribuições realizadas para o PIS/Pasep e Cofins, bem como do IRPJ, tendo sido procedido encerramento parcial da ação fiscal com a indicação de matérias que teriam afetado as bases de cálculo de citadas contribuições.

Segundo relato da autoridade fiscal foram realizadas diversas glosas de créditos de PIS/Cofins, as quais podem ser apresentadas de forma agrupadas, da seguinte forma, de acordo com os itens 8, 9 e 10 do Termo de Constatação:

a) Grupo 01: Glosa de créditos contabilizados nas contas contábeis “Outros Custos” e “Custos”, tendo como fundamento: “Crédito de valores genéricos sem discriminação”;

b) Grupo 02: Glosas dos pagamentos de prestações de serviços contabilizadas nas contas: prevenção de incêndios (bombeiro), polícia militar, médicos, fiscalização de portaria, fiscalização de trânsito, recepcionistas, credenciamento e ambulância e resgate, tendo como fundamento: “Diverge do ramo de atividade principal”;

c) Grupo 03: Glosas dos pagamentos de prestações de serviços contabilizadas nas contas: perucaria, maquiagem, tendo como fundamento: “Diverge do ramo da atividade principal, portanto não pode ser considerado insumo”;

d) Grupo 04: Glosas dos pagamentos de prestações de serviços contabilizadas nas contas: serviços de impressão, materiais de expediente, custo de entrega (motoboy), abastecimento de A&B, coleta de lixo, correios e telégrafos, tendo como fundamento: “O ramo de atividade do contribuinte é a produção de eventos, portanto, a despesa não tem vínculo com o ramo de atividade”;

e) Grupo 05: Glosas dos pagamentos de prestações de serviços contabilizadas nas contas: pavimentação, terraplanagem, pintura e recuperação, outros custos com reformas, tendo como fundamento: “Ramo de atividade principal não é de construção civil, além do mais as atividades de construção civil as contribuições para PIS e Cofins está definida sob o regime CUMULATIVO”;

f) Grupo 06: Glosas dos pagamentos de prestações de serviços contabilizadas nas contas: alpinista (rigger), carregadores, comissários, garçom, interprete, passadeiras e camareiras, profissionais de operação, profissionais de produção, técnico de áudio e filmagem, traduções e legendas, vistoriadores, vistos e contratos de trabalho, tendo como fundamento: “Serviços prestados por pessoa física não geram direito a créditos de PIS/Cofins - §2º Inciso I, da Lei 10.637/2002 e Lei 10.833/2003”;

g) Grupo 07: Glosas dos pagamentos de prestações de serviços e de despesas contabilizadas em diversas contas, cujos

fundamentos para respectivas glosas deram-se com base em diversas Soluções de Consulta, conforme demonstração, a saber:

TABELA 1

Descrição	Solução de Consulta	Órgão
7.1) Segurança e Vigilância; Seguros	158/2009	Disit 8ª RF
7.2) Refeição e Alimentação; Refeição	17/2012	Disit 5ª RF
7.3) Figurino; Hospedagem – Diárias e Taxas; Hospedagem – Outros; Estacionamento; Viagens- Passagens; Condução	180/2012	Disit 8ª RF
7.4) Assessoria e Consultoria de Informática; Data Center/Hosting; Desenvolvimento de Sistemas; Serviços de Infraestrutura Rede; Serviços de Link e Dados; Assessoria de Imprensa; Produção Gráfica e RTVC; Cinema; Flyers e Cartões Postais; Rádio; Revistas; Serviços de Clipping, Televisão; Internet; Jornais; Mídia Externa; Serv. de Vídeo, Fotografia e Filmagem; Outros Custos de Mídia e Publicidade	181/2012	Disit 8ª RF
7.5) Telefonia - Fixa; Telefonia – Móvel e Instantânea	206/2011	Disit 8ª RF
7.6) Custo com Taxas de Cartões de Crédito	266/2009	Disit 8ª RF
7.7) Condomínio – Adm. Própria; Condomínio de Casas Próprias	398/2004	Disit 7ª RF
7.8) Call Center Terceirizado	590/2004	Disit 7ª RF
7.9) Mão de Obra Temporária	72/2012	Disit 8ª RF
7.10) Água	88/2009	Disit 6ª RF

h) Grupo 08: Glosa de créditos específicos a título de “Cashê Artístico em Moeda Nacional”, motivada pela falta de comprovação de documento fiscal/pagamento; e

i) Grupo 09: Glosa da diferença apurada no confronto entre Planilha apresentada pelo contribuinte, discriminando os valores que serviram de base para cálculo dos créditos de PIS e Cofins, e os valores declarados no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON.

As glosas dos valores apropriados a maior referentes aos créditos de PIS e Cofins, durante o ano-calendário de 2009, encontram-se demonstrados pela autoridade fiscal por meio de planilhas, as quais foram inseridas nos Anexos I, II, III, IV, V e VI, doc. de fls. 1420/1447, cujo resumo encontra-se a seguir detalhado:

TABELA 2

Valores em R\$

GLOSA DOS CRÉDITOS			
DESCRIÇÃO	Valor Base Cálculo	PIS	COFINS
Créditos Indevidos (Grupos 01 a 07)	57.169.434,03	943.295,66	4.344.800,00
Cachê Artístico em Moeda Nacional (Grupo 08)	923.391,84	15.235,97	70.100,00
Diferença Entre Plan. X DICON (soma errada)	14.145.583,77	233.402,13	1.075.064,37
TOTAIS	72.238.409,64	1.191.933,76	5.490.119,13

II. DA IMPUGNAÇÃO

A ciência dos autos de infração foi formalizada pessoalmente em 31/01/2014, e, em 28/02/2014, a autuada apresentou a petição impugnativa acostada às fls. 1490/1576, com a apresentação das alegações a seguir sumariadas:

Na introdução de sua defesa a contribuinte esclarece a sua forma de atuação no mercado de entretenimento, destacando, a realização de eventos ao vivo, atuando de forma diversificada e verticalizada, na produção de eventos artísticos, culturais e esportivos, tais como exposições, shows e espetáculos de qualquer espécie ou gênero, inclusive festivais de música, criações cinematográficas e teatrais, eventos sociais e promocionais, envolvendo-se em todo o processo criativo e organizacional de produção técnica e artística dos eventos que promove.

Destaca alguns eventos relevantes produzidos nos últimos anos, destacando entre outros os seguintes shows: “Metallica”, “Ozzy Osbourne”, “Guns n’ Roses”, “U2”, “Madonna”, sendo, ainda, responsável pela organização e produção de espetáculos artísticos e culturais, também internacionalmente reconhecidos, em cidades brasileiras tais como o “Cirque du Soleil”, o espetáculo “Rei Leão”, “Cats”, entre diversos outros, inclusive espetáculos nacionais, tratando-se da maior empresa a atuar neste segmento de mercado na América do Sul e a quarta do mundo.

Assevera a impugnante que, em face de sua atuação diversificada, cuida de todos os passos do processo constitutivo de produção e promoção dos seus eventos, partindo desde a contratação de artistas e espetáculos até a locação de espaços e venda de ingressos, passando-se entre estes pontos à contratação de equipes de apoio de suporte aos espetáculos, tais como corpo de bombeiros, seguranças, intérpretes, profissionais de operação de mesas de som e de luzes, dentre tantos outros profissionais.

Desse modo, a atuação da contribuinte alcança todas as etapas de negócio para a consecução de eventos, tais como, shows,

espetáculos, teatros, circos, eventos esportivos, exposições, dentre outros. Tendo como objetivo, muitas vezes, a produção de espetáculos e eventos dentro de espaços fechados ("indoor") e espaços abertos ("outdoor"), sendo que esses últimos, muitas vezes necessitam ser organizados, passando a ser necessária a realização de, por exemplo, obras de construção civil, organização de terrenos, dentre outros serviços necessários para a realização do evento/espetáculo.

Informa a contribuinte que é de sua exclusiva responsabilidade a comercialização de ingressos e operação de bilheterias dos seus eventos/espetáculos, sendo adotado, para tanto, uma marca e sistema próprios: "Tickets For Fun" por meio do qual são oferecidos diversos canais de venda, tais como: - pontos de venda em locais de grande circulação (postos de gasolina, shopping centers, livrarias, etc); - call centers e venda on-line; além das bilheterias nos locais dos espetáculos.

Todavia, em decorrência da facilidade de suas vendas por call centers e online, e da entrega de convites em domicílio, a impugnante afirma que cobra taxas de serviços (de conveniência, de entrega e de retirada), opções que não se confundem com a prestação de serviços de apresentação de espetáculo.

A contribuinte explica que desempenha outras atividades autônomas em relação ao seu objeto principal – produção e organização de espetáculos e eventos artísticos –, citando, como exemplo, a busca de patrocínio para seus eventos, por meio do qual é feito marketing, propaganda de marca de terceiros em troca de remuneração (patrocínio), através de diversos meios de publicidades e comunicação. Aliás, esta atividade em destaque, pouco conhecida, é a responsável por boa parte das receitas auferidas pela empresa.

Informa que, além dessas atividades, utiliza para seus eventos próprios espaços operados e administrados pela empresa, os quais são notoriamente conhecidos no país, citando, por exemplo, o "Citibank Hall SP" (anteriormente denominado "Credicard Hall"), o Citibank Hall RJ, o Teatro Renault (em 2009 denominado Teatro Abril). Referidos espaços, além de serem utilizados em eventos próprios, também são alugados para eventos corporativos (de empresas) ou de terceiros em geral (formaturas, casamentos ou até eventos de empresas concorrentes) ocasião em que a contribuinte fornece todo o apoio necessário a realização de tais eventos (serviço de buffet, seguranças, profissionais técnicos, médicos, limpeza, etc).

No sentido de comprovar a sua atuação multifacetada, a contribuinte reproduz o artigo 3º de seu Estatuto Social, o qual estabelece o objeto social da empresa.

Com relação a sua estratégia de defesa, a impugnante esclarece a adoção de argumentação por grupo de despesas, as quais tiveram os respectivos créditos de PIS e Cofins glosados, com base na identidade quanto à sua acusação pela autoridade fiscal.

O procedimento supracitado também será adotado pelo Relator no presente Voto, cujo agrupamento, entretanto, seguirá o já

mentionado por ocasião do relato do procedimento fiscal (Item I), e não o adotado pela contribuinte, não obstante a única diferença existente tratar-se da subdivisão promovida pela requerente do Grupo 07 (glosas fundamentadas em Soluções de Consulta) em 10 (dez) subgrupos, definidos a partir de cada Solução de Consulta indicada pela autoridade fiscal.

1. Das preliminares de nulidades suscitadas pela contribuinte

1.1. Da ausência de análise discriminada de despesas

Entende a impugnante que da leitura da planilha do Anexo I do Auto de Infração, constata-se que a fiscalização glosou créditos tomados pela Impugnante, relativos a diversos bens e serviços elencados em suas contas contábeis, sem apresentar a motivação para a imposição de tal glosa, limitando-se a mencionar que aqueles custos ou despesas são valores genéricos sem discriminação alguma. Não havendo no Termo de Constatação Fiscal e em nenhum outro local do Auto de Infração, nenhuma linha sequer escrita destinada a demonstrar a razão pela qual o a Fiscalização desconsiderou a conta e glosou o crédito de PIS e COFINS.

Entende a contribuinte que caberia à fiscalização o dever de requerer as informações adicionais à planilha de créditos fornecida, com o fito de elucidar do que se tratam as contas nela descritas, a fim de verificar se as despesas em questão caracterizam-se como insumos ou não, fato que não ocorreu.

Assim, entende a contribuinte estar demonstrada a ausência de motivação do Auto de Infração quanto às glosas das despesas registradas nas contas contábeis denominadas “Outros Custos” cuja consequência é a sua nulidade.

1.2 Da ausência de fundamentação do conceito de “insumo” e dos critérios para enquadramento de despesa/custo no ramo de atividade da contribuinte

Aduz a contribuinte que, do exame da planilha do Anexo I do Auto de Infração, constata-se que a autoridade fiscal glosou créditos tomados pela impugnante relativos a diversos bens e serviços elencados em suas contas contábeis sob o fundamento de que, em relação da descrição das contas, estas “diverge(m) do ramo de atividade principal” (Grupo 2).

Nesse ponto, assevera a impugnante que a fiscalização não definiu o que seria a premissa fundamental do presente lançamento de ofício: o seu conceito de “insumo” para fins de creditamento de PIS e COFINS. Tampouco define quais justificativas embasariam a consideração de que uma atividade não está compreendida no seu objeto social, tendo simplesmente alegado que os respectivos custos ou despesas “diverge(m) do ramo de atividade principal”, o que, no seu entendimento, não consubstancia motivação alguma.

Pugna que tal procedimento fere determinação expressa do artigo 50 da Lei nº 9.784/99, de que o ato administrativo deve conter motivação explícita e clara, apresentando para consubstanciar seu entendimento jurisprudência do CARF (Acórdão nº 206- 01-806).

Entende que tal fato impossibilita claramente o seu exercício do pleno direito de defesa, levando à nulidade do Auto de Infração nos termos do artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

1.3 Da ausência de fundamentação legal (Grupo 07 – Soluções de Consulta)

Nas glosas efetuadas relativas a diversas contas contábeis, a impugnante ressalta que a planilha do Anexo I do Auto de Infração, somente colacionou como motivação para a vedação do crédito de PIS e COFINS diversas Soluções de Consulta, emitidas pela Receita Federal do Brasil (RFB), não apontando, em nenhum momento, qual seria o fundamento legal para a desconsideração desses insumos.

Desse modo, sustenta que a fiscalização somente fundamentou a suposta vedação do crédito incluso na conta contábil, com a indicação de uma Solução de Consulta, nada mais esclarecendo acerca do critério utilizado para a vedação, evidenciando infração ao disposto no inciso IV, do artigo 10, do Decreto nº 70.235/72, que determina a necessidade do auto de infração indicar a disposição legal infringida, sob pena de ter a sua nulidade material declarada, ferindo, também, o direito de defesa do contribuinte (CF. art. 59, II), vez que não existe a indicação da infração legal sob a qual se subsume o fato, restando lacunoso o Auto de Infração.

Pondera que as Soluções de Consulta não possuem qualquer poder legal, senão como sendo opinião da Receita Federal do Brasil consequente de consulta, sendo, quando muito, normas complementares no Direito Tributário a teor do inciso III do artigo 100 do CTN.

Sustenta a contribuinte que na citada planilha presente no Anexo I existe tão somente a indicação do número da Solução de Consulta que daria amparo, segundo à fiscalização, à glosa fiscal. Afirma, entretanto, que esta vaga indicação não se configura como fundamento suficiente, pois a fiscalização deve demonstrar a correta “subsunção” do fato à hipótese prevista na Solução de Consulta às custas de causar prejuízo ao direito de defesa da impugnante.

Assim, ao não realizar a subsunção do fato à norma jurídica, em decorrência do princípio da legalidade, a fiscalização cerceou o direito de defesa da contribuinte, motivo pelo qual deve ser o lançamento declarado nulo.

2. Do direito ao creditamento do PIS e da COFINS incidentes sobre os insumos adquiridos pela Impugnante

Nesse tópico, por entender que a fiscalização não fundamentou porque determinados bens e serviços adquiridos ao longo do ano de 2009 não deram ensejo a creditamento para fins de dedução

das contribuições sociais devidas, e que além desse fato tampouco explicitou o conceito de insumo por ela adotado.

Nesse cenário, a contribuinte apresenta o seu entendimento do conceito de insumo, para fins da legislação do PIS e da Cofins, cujos fundamentos encontram-se a seguir apresentados, em apertada síntese:

Assevera que o disposto no inciso II do art. 3º das Leis Nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 reconhece o direito ao crédito relativo a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos. Todavia, o Fisco Federal vem restringindo o alcance do termo "insumo", de modo a diminuir o montante a ser creditado pelo contribuinte a título de PIS/COFINS;

Afirma que o entendimento adotado pela RFB é no sentido que os créditos das contribuições devem ser interpretados, por analogia, ao conceito de insumo materializado na legislação que rege o IPI, que adota esse termo como relacionado aos bens que integram o produto final (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) ou que, no processo produtivo, sofram alteração ou desgaste;

Aponta que parte da jurisprudência tem adotado como conceito de insumo o constante nos artigos 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda RIR/99, por entender que em decorrência da mesma materialidade existente entre o PIS/COFINS e o IRPJ, qual seja a receita, aplica-se o mesmo conceito de insumo;

Afirma, ainda, que outros julgados apresentam posicionamento divergente, no sentido de que o conceito de insumo para as contribuições seja distinto.

Diverge da aplicabilidade do conceito de insumo trazido pela legislação do IPI, pois entende que não se identifica nas leis instituidoras dessas contribuições qualquer menção à possibilidade de utilização subsidiária do conceito de insumo trazido pela legislação do IPI;

Para fundamentar esse entendimento a contribuinte cita as lições apresentadas pelos doutrinadores Marco Aurélio Greco e Ricardo Mariz de Oliveira, para concluir que nas hipóteses em que o legislador tem a intenção de determinar a aplicação subsidiária de conceito inerente a tributo diverso, isso é feito de maneira expressa, como ocorreu em relação ao crédito presumido previsto no parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96;

Prossegue afirmando que a legislação instituidora do PIS e da COFINS não-cumulativos não prevê a tomada de créditos somente relativos a matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem ou bens que sofram alteração no processo produtivo, pois na realidade, o artigo 3º, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, também prevê em seus vários incisos o direito ao crédito em relação a outros bens, como despesas

financeiras e a diversos serviços, apresentando para convalidar esse entendimento as posições de Luís Eduardo Schoueri e Matheus Cherulli Alcantara Viana; e de Marco Aurélio Greco. Dessa forma, entende que a própria legislação concernente ao PIS e à COFINS não-cumulativos reconhece a ampla abrangência do conceito de “insumo”, uma vez que não limita os seus créditos tão somente aos bens que compõem o produto ou se desnaturam durante o processo produtivo, mas, sim, a uma maior gama de bens e serviços;

Para fundamentar esse entendimento cita jurisprudência do CARF, pela transcrição da ementa do Acórdão nº 9303-01.035 a 3ª Turma;

Sustenta que as contribuições em tela possuem notadamente materialidades distintas da intrínseca ao IPI, visto que, enquanto as contribuições ao PIS e à COFINS incidem sobre a receita do contribuinte, o IPI recai sobre o produto industrializado, trazendo à tona as lições de Ives Gandra da Silva Martins;

Reforça destacando que o CARF já se pronunciou nesse sentido, afastando a aplicação subsidiária do conceito de insumo trazido pelo IPI, haja vista que a sua materialidade é distinta da materialidade do PIS e da COFINS, trazendo aos autos ementa do Acórdão nº 3202- 00226;

No tocante à aplicação do conceito de insumo trazido pela legislação do Imposto de Renda ao PIS e a COFINS afirma a contribuinte que o CARF vem reconhecendo esse aspecto em alguns casos, como decorrência da apuração do lucro e das contribuições com base na receita;

Considera que diferentemente do IPI, o conceito de “insumo” para o IRPJ não se limita apenas aos insumos destinados à produção, mas também à prestação de serviços, destacando para consubstanciar essa tese a doutrina dos juristas Ricardo Mariz de Oliveira e Ives Gandra da Silva Martins;

Com base nessa doutrina pugna pelo aproveitamento, como crédito de PIS/Cofins, todo e qualquer custo de produção (artigo 290 do RIR) ou despesa necessária à atividade da empresa (artigo 299 do RIR), nos termos do entendimento já adotado na jurisprudência do CARF, juntando, para tanto trecho do voto condutor proferido no processo nº 11065.101271/2006-47 (Acórdão nº 9303-01.035 da 3ª Turma);

Aduz que caso seja transplantado algum conceito de insumo para fins de crédito de PIS/Cofins que seja utilizado o conceito estabelecido na legislação do IRPJ devido à relação de afinidade entre os aspectos materiais das hipóteses de incidência deste último e do PIS e da COFINS;

Com base nas definições estabelecidas no Inc. II do art. 3º da Lei nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, conclui a contribuinte que a frase “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos” deve ser compreendida como “bens e serviços, essenciais para a prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos”, destacando que mencionado dispositivo não utiliza o

termo “produto”, mas, sim, “produção ou fabricação”, deixando evidente que o bem ou serviço deve ser insumo do processo de produzir ou fabricar.

Assim, pugna que a utilização do termo “produção” leva ao entendimento que os bens e serviços, para serem enquadrados como insumos, devem estar ligados intimamente ao processo produtivo da empresa, e não necessariamente ao produto, indicando para fortalecer sua posição as lições de Marco Aurélio Greco;

Para robustecer essa tese da verificação se determinado bem ou serviço se revela essencial para o processo produtivo, a contribuinte transcreve o entendimento adotado pela 2ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF;

Nesse diapasão entende que se pode qualificar determinado bem ou serviço como insumo a partir da seguinte indagação proposta: a subtração de determinado bem ou serviço impede o processo produtivo ou implica evidente perda de qualidade do produto ou serviço prestado?

Destaca a impugnante que esse raciocínio acima exposto começou a ser identificado no E. Superior Tribunal de Justiça (STJ), trazendo como exemplo voto proferido por ocasião do julgamento do recurso especial nº 1.246.317, pelo Ministro Relator Mauro Campbell Marques, já acompanhado pelos Ministros Castro Meira e Humberto Benjamim, em que a essencialidade do bem ou serviço ao processo produtivo foi considerada fundamental para caracterizá-lo ou não como insumo;

Informa que o CARF vem decidindo, mais recentemente, que o conceito de insumo para os fins do creditamento do PIS e da COFINS não é equiparável a nenhum outro, sendo baseado na sua essencialidade para a produção do serviço ou bem, trazendo, para tanto, a ementa do Acórdão nº 3302-001.865, proferido pela 3ª Câmara, 2ª Turma;

Com base nesse entendimento, pondera que os critérios adotados pelo CARF para o reconhecimento de que um bem ou serviço dá ensejo a crédito são: (i) a sua necessária utilização direta ou indireta na atividade do contribuinte; (ii) ser indispensável para a formação do produto ou serviço; e (iii) estar previsto no objeto social do contribuinte. Nessa linha de raciocínio afirma que esses critérios significam um distanciamento da jurisprudência administrativa da ideia de que o insumo aqui tratado seria o mesmo utilizado pela legislação do IPI, mas também cria, ao mesmo tempo, critérios próprios para a caracterização de crédito para a legislação de PIS e COFINS que, por sua vez, diferem-se daqueles aplicáveis à legislação do IRPJ;

A partir dessa construção explica a contribuinte que deve existir um certo “grau de inerência” entre insumo e produção. Neste ponto, temse que tão importante quanto a existência do fator capital, ou seja, do existir de uma máquina utilizada na

produção de bens, é importante, também, que ela continue a existir em condições de produzir os mesmos efeitos, com sua mesma qualidade. E para corroborar com tal tese apresenta ensinamentos de Marco Aurélio Greco sobre a relação de inerência entre o valor despendido e o fator de produção;

Concluindo esse tópico a impugnante pleiteia que, caso o julgamento entenda pela não aplicação do conceito de insumo, conforme previsto na legislação do IRPJ, que ao menos seja adotado aplicação do conceito de insumo em função da essencialidade do bem ou serviço para o desempenho da sua atividade econômica, para fins de apropriação de créditos de PIS/COFINS, sendo afastada por completo a noção extremamente restrita conferida aos insumos no âmbito do IPI.

3. Das glosa de créditos com fundamentação específica apresentada no Anexo I do TC

Antes de apresentar seus argumentos sobre as glosas específicas, as quais serão apresentadas de forma agrupada, a contribuinte informa que seguirá, de forma limitada, apenas às acusações fiscais que embasaram a glosa das referidas despesas presentes na coluna “justificativa para a glosa” da mencionada planilha inserida no Anexo I do Auto de Infração.

Afirma a contribuinte que será demonstrado ao longo de sua peça impugnatória o fato da autoridade fiscal não ter compreendido, de forma adequada, a complexidade e a gama de atribuições que estão abrangidas pela principal atividade econômica desenvolvida pela impugnante na produção, organização e execução de espetáculos artísticos.

Prossegue afirmando que a fiscalização não compreendeu, também, a diversidade das outras atividades econômicas desempenhadas pela empresa igualmente previstas no seu Estatuto Social e de elevada importância para as suas finanças.

3.1. Das glosas do Grupo 01 (Contas Outros Custos)

Com relação a essas glosas a contribuinte reitera a preliminar de nulidade suscitada pelo fato da fiscalização não ter tido o cuidado de verificar a composição dos lançamentos efetuados nessas contas contábeis, apresentando a justificativa na planilha como “valor genérico sem discriminação”.

Não obstante a tal preliminar a impugnante apresenta planilha de fls. 1678/1680, onde discrimina custos e despesas de naturezas diversas, que no seu entendimento são essenciais para a prestação dos serviços oferecidos pela contribuinte, entre as quais destacam-se: despesas com produção (materiais, montagem e desmontagem de shows, afinação de instrumentos musicais, materiais de produção, montagem de camarote para artistas, serviços de preparação vocal, entre outros), despesas relativas a diferenças de hospedagens, despesas com cachês artísticos, locação de equipamentos, implantação da estrutura do Cirque du Soleil para o espetáculo Quidam.

Para comprovar as informações apresentadas na planilha juntada à impugnação, a contribuinte apresenta todas as notas

fiscais comprobatórias dessas despesas/custos, as quais alega que não foram solicitadas pela fiscalização no curso do procedimento fiscal (doc. de fls. 1685/1748; 1750/1760; 1762/1822).

3.2. Da glosa dos Grupos 02, 03 e 04 pela motivação: “Divergências do ramo de atividade principal da contribuinte”

No tocante à esse item afirma a impugnante que a fiscalização houve por bem glosar diversas despesas sob a justificativa de que divergiriam do ramo de atividade principal da contribuinte, sem levar em conta que uma das principais atividades econômicas desenvolvidas pela empresa é a promoção, organização, produção, agenciamento, programação e execução de shows e espetáculos artísticos em geral.

Para fundamentar a sua argumentação a contribuinte apresenta, a título exemplificativo, contrato firmado para a produção do espetáculo Quidam do Cirque du Soleil, produzido em diversas cidades brasileiras no ano-calendário de 2009, nos termos de cópia da tradução juramentada do contrato de performance teatral original, doc. de fls. 1824/1887, a qual será referenciada em diversos momentos de sua defesa.

Com relação às despesas glosadas de prevenção de incêndios (bombeiro), polícia militar, médicos, fiscalização de portaria, fiscalização de trânsito, recepcionistas, credenciamento e ambulância e resgate, alega a contribuinte, em síntese, que esses dispêndios são fundamentais e imprescindíveis para as produções do espetáculo, sendo alguns, inclusive, obrigatórios para a promoção de grandes eventos destinados a grandes públicos.

Assim sendo, caso a contribuinte não tivesse contratado alguns desses serviços as autoridades públicas competentes não teriam concedido as respectivas autorizações para a realização desses eventos, ficando, por consequência, impedida de prestar os seus serviços.

Para ilustrar tal assertiva, a contribuinte apresenta os cuidados necessários com incêndios impostos pelo Município de São Paulo, por meio do Decreto nº 49.969/2008, e as exigências regulamentares relativas ao trânsito de carros e pessoas, policiamento e presença de equipe médica no local dos eventos, determinados pela Resolução da Secretaria do Estado do Rio de Janeiro nº 13/2007.

No sentido de demonstrar todas as exigências a serem cumpridas para a realização de eventos artísticos destinados a grandes públicos, a impugnante anexa relação detalhada das referidas normas estaduais e municipais dos principais locais onde atua, doc. de fls. 1890/1973, bem como exemplos de contratos celebrados relativos à prestação de serviços médicos, doc. de fls. 1975/1984, e de serviços de bombeiros, doc. de fls. 1986/1992.

Existem, ainda, cláusulas contratuais firmadas com o Cirque du Soleil, que impõem à impugnante a obrigação de obtenção de autorizações e alvarás em geral. No mesmo sentido observa-se que despesas incorridas com “fiscalização de portaria” e “recepcionistas”, possuem finalidade diretamente relacionada ao controle do público participante dos eventos promovidos — controle sem o qual não seria possível realizar espetáculos direcionados a grandes públicos.

Quanto às despesas originárias de imposições regulatórias, assevera a contribuinte que o direito a créditos desses dispêndios já foram reconhecidos pelo CARF, por intermédio do Acórdão nº 3803-003.749.

Com relação às despesas com impressão, correios e telégrafos e custo de entrega, afirma a impugnante que tais dispêndios são fundamentais à impressão de tickets, convites e folhetos de espetáculos, bem como à sua entrega aos clientes, sendo essenciais à prestação de serviços de produção, distribuição, comercialização e intermediação de ingressos, presente no item h do artigo 3º do seu Estatuto Social, não se tratando de meras despesas de escritório.

No tocante aos custos relativos a “materiais de expediente” glosados pela fiscalização, afirma que são, materiais elétricos (fios, cabos, fontes, etc), materiais de manutenção (pregos, parafusos, ferramentas), utilizados pelos profissionais de produção que devem ser considerados como insumos, tendo em vistas que possuem “elevado grau de inerência” com a prestação de serviços de produção dos eventos.

Sobre os valores glosados com alimentação e bebidas adquiridos pela impugnante, alega que não se trata apenas da venda de alimentos e bebidas nos eventos produzidos, mas sim de prestação de serviços prevista no escopo dos contratos celebrados com diversas empresas, por exemplo: Telefônica, Bradesco Vida e Previdência, Assist-card do Brasil, por meio do qual é firmado cessão de direito de uso de espaço de suítes corporativas - ou “camarotes” — nas dependências dos seus imóveis, entre eles o “Credicard Hall”, e o “Teatro Abril”.

Para comprovar tal fato a contribuinte anexa contratos onde constam cláusulas que a obrigam a manter a limpeza das suítes, realizar serviços de manutenção das suas instalações, contratar seguro de responsabilidade civil e fornecer alimentação e bebidas, destacando que o serviço de fornecimento de alimentos e bebidas está integralmente incluído no preço contratado, doc. de fls. 1996/2126. Neste sentido, a título de exemplo, destaca a cláusula 4.1.3. do contrato pactuado com o Bradesco Vida e Previdência S.A.

Além dessa cessão de uso de espaço próprio relativo a camarotes, a contribuinte informa que também promove eventos e festas corporativas nos seus imóveis, que além da cobrança do aluguel do local, realiza-se, também, a prestação de serviços de buffet, com oferecimento de alimentos e bebidas, juntando, para comprovar tal fato as “cartas acordo” de diversos eventos desta

natureza, bem como os seus respectivos briefings (resumos relativos ao quanto contratado), doc. de fls. 2128/2173.

Ressalta a contribuinte que tais atividades econômicas encontram-se previstas no objeto social da empresa, sendo fato que a fiscalização não observou a complexidade das atividades desenvolvidas pela empresa.

3.3. Da glosa do Grupo 05 pela motivação: “Ramo de atividade principal não é de construção civil”

Nesse tópico a contribuinte concorda com a constatação da fiscalização de que não se configura como uma empresa atuante no ramo da construção civil, mas discorda do entendimento que a contratação de obras de construção civil só pode ser considerada insumo para fins de creditamento por pessoas jurídicas que atuem nesse setor econômico, tratando-se de equívoco cometido pela autoridade fiscal.

No caso em exame trata-se da contratação de serviços de pavimentação e terraplanagem para que o Cirque du Soleil pudesse implementar a montagem da infraestrutura necessária às apresentações do espetáculo Quidam em 9 (nove) capitais brasileiras, conforme detalhamento inserido na cláusula 5.1 do contrato firmado, doc. de fls. 1829/1830.

Para as realizações desses eventos encontra-se prevista na cláusula 6.2 de citado contrato (fls. 1832/1833) a responsabilidade da contribuinte em relações às construções necessárias que vierem a ser exigidas por qualquer autoridade governamental ou quaisquer leis aplicáveis, estatuto social ou regulamento visando a instalação integral dos equipamento de citado circo.

Dessa forma, pela análise dessas cláusulas contratuais, pugna a contribuinte que existe a indicação de sua responsabilidade não apenas pela escolha do lugar, como também pela execução de serviços relativos à preparação do local escolhido, levando-se em conta todas as exigências técnicas do Cirque du Soleil.

Com base nessa avença contratual frisa a impugnante que fica mais do que justificado a contratação de serviços de terraplanagem e de pavimentação, apresentando, como exemplo, contrato celebrado em Fortaleza com a empresa Movespe Serviços Ltda., referentes à prestação de serviços de terraplanagem, pavimentação e infraestrutura, doc. de fls. 2175/2184.

Assevera, ainda, que tais contratos foram firmados visando fornecer as condições mínimas necessárias para a instalação dos equipamentos e da infraestrutura do Cirque du Soleil, e caso não fossem implementados resultaria na não realização dos espetáculos.

No tocante às despesas com “pintura e recuperação” e “outros custos com reforma” argumenta a impugnante que se tratam de

despesas relativas à reforma das suas casas de espetáculos visando a sua manutenção em bom estado, atendendo as normas de segurança aplicáveis aos eventos produzidos.

3.4. Das glosas do grupo 06 pela motivação: “Serviços prestados por pessoas físicas não geram direito a créditos de PIS/Cofins”

Quanto às glosas acima indicadas, relata a impugnante que as motivações que levaram à fiscalização a tomar tal atitude decorreu da circunstância dos serviços terem sido prestados por pessoas físicas, situação alcançada por impedimento do direito ao crédito de PIS/Cofins, nos termos do § 2º, inciso I, do Artigo 3º, da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003.

Desse modo, pelo entendimento da fiscalização o mero fato de terem os serviços sido prestados por pessoas físicas já seria razão suficiente para justificar a glosa dos créditos tomados pela Impugnante.

*Nesse ponto diverge do posicionamento da autoridade fiscal, por entender que a condição do direito do contribuinte ao creditamento prevista no inciso I do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não é — consoante defende a Fiscalização — a hipótese de **prestação** por pessoa física, mas sim a hipótese de **pagamento** a pessoas físicas pelos serviços prestados.*

Nesse cenário, sustenta que houve erro crasso da fiscalização ao não atentar que a vedação de créditos relativos à pessoas físicas cinge-se ao pagamento e não à prestação de serviço.

Assim, assevera a contribuinte que nenhum dos serviços glosados relativos ao grupo em apreço foram pagos a pessoas físicas, mas, sim, a pessoas jurídicas.

No sentido de comprovar tal assertiva, a contribuinte faz juntada aos autos dos seguintes elementos: (i) contratos de prestação de serviços relativos às despesas glosadas;

(ii) boa parte das notas fiscais emitidas pelos prestadores de serviços ao longo do ano calendário de 2009. A farta documentação apresentadas encontra-se às fls. 2186/3018 do presente processo, e no sentido de facilitar a sua localização a impugnante elaborou planilha com a indicação de cada uma das provas anexadas à peça impugnatória.

Destaca a contribuinte que entre os contratos trazidos aos autos encontram-se os relativos a prestação de serviços de limpeza, produção e de garçons, entre outros. Dessa forma, os elementos comprobatórios anexados à impugnação demonstram que nenhuma das despesas glosadas pela Fiscalização decorre de pagamento feito a pessoas físicas, mas sim a pessoas jurídicas.

3.5. Das glosas do grupo 07 fundamentadas em Soluções de Consultas.

3.5.1. Solução de Consulta DISIT/8ª RF nº 158/2009

No tocante às glosas dos dispêndios realizados com segurança e vigilância as próprias atividades desenvolvidas pela empresa justificam que tais valores sejam considerados válidos para fins de crédito de PIS/Cofins, pois os eventos produzidos contam com grandes públicos, os quais têm como um dos riscos a possibilidade de tumultos, brigas e balbúrdias, sendo que muitos dos cuidados que precisam ser tomados decorrem, na maioria das vezes, de obrigações legais e infralegais.

Com relação à contratação de seguro, assevera a contribuinte que os dispêndios dessa natureza decorrem de diversas obrigações contratuais firmadas, citando, a título de exemplo, cláusula inserida nos contratos de cessão de uso de espaço (camarotes)

impondo-lhe o dever de contratar seguro de responsabilidade civil, bem como a cláusula 29 do contrato do Cirque du Soleil, pela qual é assumida a obrigação de contratar seguro para cobertura completa dos seus equipamentos, doc. de fls. 1871/1873.

3.5.2. Solução de Consulta DISIT/5ª RF nº 17/2012

Quanto à glosas das despesas com refeição e alimentação pugna a impugnante que tais desembolsos decorrem de obrigação contratual firmada na cláusula 10.3 do contrato de prestação de serviços relativo ao espetáculo Quidam do Cirque du Soleil, doc. de fls. 1839/1840.

A situação supra citada também ocorre em relação ao contrato celebrado para o espetáculo musical do grupo “AC/DC”, cuja cláusula 10 estabelece o fornecimento de alimentação para o artista e sua equipe, doc. de fl. 3026.

Ainda em relação às despesas com alimentação, decorrente da obrigação contratual firmada com o Cirque du Soleil, frisa a contribuinte que para atender os padrões estabelecidos por citado circo, foi necessária a contratação de serviços de acompanhamento nutricional para garantir que as exigências fossem atendidas, juntando, para tanto, contrato firmado com a empresa Controllare -Assessoria em Segurança Alimentar Ltda., doc. de fls. 3029/3037, e respectivos Anexo I – Cronograma dos espetáculos do circo (fl. 3038), e Anexo II - Manual de Boas Práticas Operacional do Cirque du Soleil Brasil.

3.5.3. Solução de Consulta DISIT/8ª RF nº 180/2012

Sobre as glosas efetuadas relativas às despesas com hospedagens, passagens e condução aponta a contribuinte, assim como nos itens precedentes, cláusulas contratuais firmadas para a realização do espetáculo do Cirque du Soleil, que impunham a obrigação de realizar tais dispêndios para toda a equipe de referido circo.

As obrigações contratuais supra citadas encontram-se inseridas nas cláusulas 11 e 12 do contrato em tela, conforme doc. de fls.

1840/1841, destacando a contribuinte que a escolha das acomodações deveriam se adequar a padrões mínimos definidos pelo circo, sendo o fornecimento de hospedagem tratado como condição essencial para a celebração do contrato.

Esclarece, ainda, que tais obrigações não eram restritas ao contrato firmado com o Cirque du Soleil, pois tais exigências também podem ser identificadas no contrato firmado com Banda “AC/DC”, cujas cláusulas 5 e 8 indicam as obrigações da impugnante quanto ao fornecimento de acomodações e alimentação, doc. de fls. 3024/3025.

Aduz, que todas as despesas glosadas pela fiscalização encontram-se registradas nas contas 313021001, 313021002, 313021004 e 313021006 e que correspondem a despesas de hospedagem e transportes incorridas com artistas e não com funcionários da empresa. Nesse ponto, alega dois fatos: (i) incompatibilidade dos valores com as despesas “corporativas” de viagens, realizadas por diretores e representantes da empresa em viagens; (ii) contabilização dessas despesas corporativas em outras contas de números 323011001, 323011002 e 323011004, não sujeitas às glosas em questão.

Em relação às glosas com às despesas incorridas com a contratação de serviços de figurino, entende que se aplicam as mesmas razões apresentadas no tocante aos serviços de “perucaria” e “maquiagem” (Grupo 03).

3.5.4. Solução de Consulta DISIT/8ª RF nº 181/2012 No tocante ao grupo de despesas glosadas com base na Solução de Consulta acima indicada, sustenta a contribuinte que tal procedimento adotado pela fiscalização sinaliza a má compreensão das atividades econômicas desempenhadas pela empresa, bem como das naturezas das obrigações pactuadas em contratos.

Especificamente em relação a ementa da Solução de Consulta em tela, destaca a contribuinte o seguinte trecho a seguir transcrito:

Despesas com publicidade, propaganda e divulgação, tais como aquelas com provedores de internet, sites de busca, emissoras de televisão e rádio e revistas periódicas, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, (...).

Pela sua interpretação a impugnante pondera que o entendimento da RFB quanto à impossibilidade de geração de direito a crédito nos casos de despesas com propaganda e publicidade realizada pela pessoa jurídica restringe-se a promoção e divulgação da sua própria marca e produtos, ou seja, tratam-se dos serviços de propaganda e marketing do próprio negócio.

No caso em exame, afirma a contribuinte que as despesas glosadas a título de cinema, flyers e cartões postais, rádio, revistas, serviços de clipping, televisão, internet, jornais, mídia externa, serviços de vídeo, fotografia e filmagem e outros custos com mídia e publicidade, não estão vinculados a publicidade própria — ou seja, da própria marca “Time For Fun” —, mas

sim dispêndios necessários à promoção e divulgação de marca de terceiros.

Essa divulgação de marca de terceiro é demonstrada pela contribuinte, a título exemplificativo, com base em encartes de dois espetáculos – Cirque du Soleil e Blue Man Group -, por meio dos quais procura evidenciar que o objetivo desses encartes supera a simples promoção do espetáculo em si, sendo, com efeito, uma forma de promoção de marca de terceiro, que contrata a empresa para este objeto específico, identificando-se nos encartes inseridos na peça impugnatória os seguintes anunciantes: American Express, Banco Bradesco, TIM, Allianz, Crystal e Nextel.

Além dos dois encartes reproduzidos na peça impugnatória, a contribuinte faz juntada aos autos de outros encartes de conteúdos semelhantes, relativos a outros espetáculos, doc. de fls. 3105/3110.

Prossegue afirmando que a fiscalização deixou de considerar uma das atividades econômicas inclusas em seu objeto social, especificamente na alínea “d”, do artigo 3º do seu Estatuto Social, que prevê a aquisição, negociação e transferência de direitos publicitários, bem como o agenciamento de propaganda e publicidade e sua execução e divulgação em veículos de imprensa, além da prestação de serviços de publicidade em geral, como acontece com os grandes teatros e espaços da contribuinte, os quais possuem nomes que promovem igualmente marca de terceiros, como por exemplo: Credicard Hall, Teatro Abril, Chevrolet Hall, entre outros.

Alega que a receita dessa prestação de serviço representou, no ano-calendário de 2009, mais de 28% do total de receitas auferidas pela contribuinte, apresentando, como prova relação de contratos da prestação de serviço ora tratada (fl. 1548), juntamente com cópias das respectivas notas fiscais emitidas pelos serviços prestados, doc. de fls. 3112/3695.

Após fazer algumas considerações específicas sobre alguns contratos indicados, a contribuinte destaca que todos os contratos possuem uma característica comum de que, em nenhum deles, o objeto contratual é a propaganda institucional da impugnante, pois todos tem por objetivo promover marca de terceiros.

Nesse cenário, entende a contribuinte que a contratação de serviços de propaganda e publicidade configura-se como insumo fundamental para a prestação de serviços de promoção de marca de terceiros, sendo essenciais para a divulgação dessas marcas.

3.5.5. Solução de Consulta DISIT/8ª RF nº 206/2011

Com relação às glosas dos serviços de telefonia fixa e móvel e de link, argumenta a impugnante que tais dispêndios referem-se a custos com link e telefonia das casas de espetáculos, do website

disponível para compra de ingressos e do call center disponibilizado ao público.

Entende que tal entendimento genérico apontado na Solução de Consulta em tela não deve ser aplicado para empresas que possuem, como objeto social, a “comercialização de ingressos” através de “bilheterias, via internet, por telefone e entrega a domicílio, ou por qualquer outro meio”, tal como ocorre com a impugnante, nos termos do contido no artigo 3º do seu Estatuto, o qual contempla referida atividade econômica no seu objeto social.

Esclarece, ainda, no tocante à venda de ingressos, que a empresa pratica a cobrança de taxa adicional relativa à conveniência oferecida por meio de aquisição do ingresso, quando esse é adquirido por meio dos guichês da “Tickets For Fun” em grandes shoppings e centros comerciais, por telefone ou mesmo através da internet. Assim a conveniência da aquisição em local de fácil acesso (guichês) ou através da internet, com a subsequente entrega dos ingressos diretamente no domicílio do cliente, configura-se como um valor agregado precificado pela empresa.

A atividade econômica em questão, no entendimento da contribuinte, possui natureza autônoma e diversa da atividade de produção de espetáculos na medida em que possui, inclusive, receitas próprias, sendo os insumos de telefonia e de acesso de dados e internet fundamentais para as vendas dos ingressos comercializados pela empresa.

3.5.6. Solução de Consulta DISIT/8ª RF nº 266/2009

Nesse tópico aponta a contribuinte que o grupo de despesas glosadas pela Fiscalização refere-se aos valores das taxas pagas às administradoras de cartões de créditos pelo uso desse serviço nas vendas de ingressos feitas em bilheterias, por telefone e pela internet.

Elucida que a maior parte dos seus ingressos e tickets é vendida pela internet, sendo o cartão de crédito o principal meio de pagamento utilizado pelo público consumidor, sendo que as vendas realizadas por essa modalidade de pagamento são responsáveis por 92% de todos o valor do seu faturamento anual.

Explicita que os contratos firmados com as administradoras de cartões de crédito evidenciam os diversos requisitos e taxas que são devidas para que seja disponibilizado, na sua página na internet, a opção de pagamento através de cartões de débito e crédito, juntando, para tanto alguns desses contratos, doc. de fls. 3697/3719, e afirma que sem a contratação dos referidos serviços não venderia metade dos ingressos, situação que inviabilizaria a realização dos eventos.

3.5.7. Solução de Consulta DISIT/7ª RF nº 398/2004

No tocante às glosas dos pagamentos de taxas condominiais, aduz a contribuinte que as casas de espetáculos de sua propriedade, bem como as locadas, são fundamentais à

produção e organização de espetáculos de performance artística e musical.

Desse modo, sem o pagamento das referidas taxas, a utilização das referidas casas estaria prejudicada, gerando impedimento para a realização dos eventos.

Sustenta que a beleza e imponência de suas casas fazem parte dos espetáculos, não tendo a mesma liberdade de outras empresas prestadoras de serviços, que podem realizar a sua atividade em qualquer tipo de imóvel, tendo em vista que espetáculos renomados quando ocorrem em imponentes teatros possuem impacto direto na clientela alcançada.

3.5.8. Solução de Consulta DISIT/7ª RF nº 590/2004

Quanto à glosa das despesas com a contratação de call center terceirizado alega as mesmas razões apontadas no item 3.5.5. (Solução de nº 206/2011), tendo em vista que a impugnante possui, como objeto social, a venda de ingressos por diversos meios, sendo tais despesas fundamentais ao desempenho de tal atividade.

3.5.9. Solução de Consulta DISIT/8ª RF nº 72/2012

Sobre a glosa dos serviços com mão de obra temporária defende a impugnante que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nos seus respectivos inciso I, §1º do artigo 3º, não deixam dúvidas de que a mão de obra só não gera direito a crédito do PIS/Cofins quando paga a pessoa física, sendo esta a única vedação prevista em lei para tanto, não sendo legítima a fundamentação da glosa com base na Solução de Consulta em tela.

No caso da glosa procedida alega a contribuinte que a condição exigida por citados diplomas legais foi devidamente cumprida, tendo em vista que a obrigação contratual relativa à prestação de serviços de mão de obra temporária foi celebrada com pessoa jurídica, conforme contrato trazido aos autos, fls. 3721/3731, firmado com a empresa Soma Staffing Trabalho Temporário, destacando que a contratação de profissionais de produção está devidamente relacionada com seu objeto social de produção e organização de espetáculos artísticos.

3.5.10. Solução de Consulta DISIT/6ª RF nº 88/2009

Em relação à glosa de despesa com água assevera a contribuinte que tal dispêndio é imprescindível à prestação de serviços de produção de eventos, destacando que a despesa em questão contempla, além das suas despesas regulares com o fornecimento de água em suas dependências, o fornecimento de água potável aos artistas estrangeiros responsáveis pelas performances artísticas produzidas no Brasil.

Nesse sentido, cita a cláusula 10.3.2 do contrato relativo ao Cirque du Soleil que impõe à contribuinte o dever de fornecer água potável à toda a equipe de artistas, doc. de fl. 1840.

4. Da glosa do Grupo 08: créditos específicos a título de “Cachê Artístico em Moeda Nacional”

Trata o presente tópico da glosa de créditos específicos a título de “cachê artístico em moeda nacional” no montante de R\$ 923.391,84, referentes aos meses de janeiro a março do ano-calendário de 2009, em razão de não terem sido apresentados à fiscalização os correspondentes comprovantes de pagamento ou notas fiscais, ou terem sido apresentados comprovantes de pagamento a menor.

No sentido de suprir tal ausência de comprovação, a contribuinte junta aos autos os comprovantes de pagamento dos valores que deixaram de ser demonstrados no curso do procedimento fiscal, nos termos de planilha de fls. 3733/3734, e documentos de fls. 3735/3872.

Destaca, ainda, que a divergência identificada pela fiscalização decorre do fato da autoridade fiscal ter considerado planilha de composição das despesas com cachês entregue em 18/06/2013 (com valor total correspondente a R\$ 54.180.283,89 — referente aos meses de janeiro a dezembro), sem no entanto considerar a planilha retificadora entregue posteriormente, em 13/08/2013 (com valor total de R\$ 52.745.172,61), em face da constatação de inconsistência na primeira planilha, situação que será detalhada pela impugnante com maiores detalhes no próximo tópico.

5. Da glosa do Grupo 09: diferença entre Planilha apresentada pelo contribuinte e os valores declarados no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON

*No tocante à essa glosa a contribuinte informa que, em atendimento à intimação fiscal, apresentou planilha de apuração do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa datada de **18/06/2013**, por meio da qual detalhou a apuração da base de cálculo das contribuições sociais, bem como de todos os créditos passíveis de dedução previstos na legislação de regência, dentre os quais os “bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços”.*

Nos esclarecimentos adicionais apresentados à fiscalização a contribuinte destacou que as informações relativas aos custos e despesas com insumos inseridas na planilha foram extraídas diretamente da sua escrituração contábil. Por outro lado, os custos e despesas com insumos declarados na sua DACON 2009 foram informados com base nas notas fiscais emitidas pelos seus fornecedores.

*Desse modo, esclarece a impugnante a prática de dois critérios de apropriação dos custos e despesas com insumos: (i) na DACON os custos e despesas foram apropriados no mês em que efetivamente ocorreu o respectivo **pagamento** (regime de caixa);*

*(ii) na planilha de 18/06/2013 os insumos foram alocados com fundamento no mês em que os custos e despesas foram **incorridos** (regime de competência).*

Prossegue a contribuinte apresentando Tabela 1 visando demonstrar as divergências de valores decorrentes da utilização dos regimes distintos de apropriação dos insumos no DACON e na planilha apresentada à fiscalização, fls. 1561, destacando que em quase nenhum mês os valores do DACON 2009 "batem" com os valores informados na planilha de 18/06/2013.

Ciente da divergência supra citada, e no sentido de evitar qualquer mal entendimento por parte da fiscalização, a contribuinte sustenta que decidiu reelaborar a planilha apresentada anteriormente no sentido de utilizar os mesmos critérios adotados no preenchimento do DACON.

Quanto a essa nova planilha afirma a impugnante ter efetuado o seu protocolo — bem como de outros documentos — em 13/08/2013, doc. de fls. 4101/4105.

No tocante à planilha de 13/08/2013, destaca a contribuinte a existência de correlação entre a nova planilha e os valores informados no DACON, a partir da adoção de um único critério de reconhecimento de despesas e custos como insumos, conforme demonstrado na Tabela 2 inserida na peça impugnatória, fl. 1562.

Não obstante o ponto acima elencado, aponta a contribuinte que esse fato não foi suficiente para impedir a fiscalização de realizar lançamento de ofício por entender pela existência de diferenças suficientes para amparar a glosa de créditos de PIS e COFINS, sendo essa diferença identificada pela autoridade fiscal e detalhada na tabela do Anexo V do Termo de Constatação Nº 01.

Com relação ao lançamento do tópico em questão apresenta a contribuinte os seguintes questionamentos a seguir transcritos:

Um primeiro olhar sobre a planilha utilizada pela Fiscalização já é capaz de revelar a precariedade do trabalho fiscal. Logo de início, constata-se que a d. Autoridade Fiscalizadora:

*i. simplesmente **ignorou** a Planilha apresentada pela Impugnante em 13/08/2013, bem como os esclarecimentos informados pela Impugnante após a apresentação da sua primeira planilha, sem apresentar fundamentação alguma no TCF anexo ao Auto de Infração que fosse capaz de justificar tal desconsideração;*

*ii. glosou o crédito da Impugnante a partir de uma mera planilha sem, contudo, produzir qualquer prova que fosse capaz de invalidar as informações presentes na sua DACON 2009 ou apontar fundamento legal para tanto; e iii. foi incongruente com a sua própria metodologia na medida em que, na planilha fiscal (Anexo V), constam apenas os meses em que houve diferenças positivas entre os custos e despesas com insumos informados na DACON 2009 e na Planilha de 18/06/2013, tendo sido **omitidos** os meses em que houve diferença negativa (maio, junho, julho, outubro e novembro).*

Frisa a contribuinte que cada uma das falhas acima apontadas enseja nulidade material do lançamento, conforme detalhamentos apontados nos pontos sequenciais, que reforçam os 03 (três) questionamentos anteriormente elencados, com fundamento nos seguintes dispositivos:

arts. 2º e 50 da Lei nº 9.784/1999;

arts. 10 e 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72

Reclama, ainda, do cometimento pela fiscalização dos seguintes vícios de fundamentação na lavratura do Auto de Infração, a seguir indicados em apertada síntese:

A Fiscalização não provou e nem fundamentou o erro na apuração de créditos: Nesse ponto, entende a contribuinte que a Fiscalização, após ter constatado haver divergência de valores entre a Planilha apresentada pela Impugnante em 18/06/2013, deveria ter constituído suporte probatório, pautado em documentos fiscais e contábeis, que fossem capazes de invalidar as informações presentes na referida planilha, por meio de intimações específicas requerendo a entrega desses elementos, os quais poderiam servir para a lavratura de eventual autuação. Apresenta jurisprudência do CARF que no seu entender reforça seu posicionamento.

A fiscalização não justificou a desconsideração da Planilha de 13/08/2013: Segundo a contribuinte a autoridade fiscal não apresentou qualquer fundamento jurídico que tivesse o condão de justificar a desconsideração da planilha apresentada em 13/08/2013;

A Fiscalização omitiu meses em que houve diferença negativa: No lançamento efetuado a autoridade fiscal deixou de considerar no Anexo V do Termo de Constatação Nº 01 todos os meses em que os valores dos créditos informados na planilha apresentada em 18/06/2013 foram superiores aos valores declarados no DACON, caracterizando diferenças negativas. Por outro lado, as diferenças positivas foram lançadas de ofício.

Ainda em relação ao último vício acima indicado, esclarece a contribuinte que, caso fossem computados os meses com diferenças negativas, não haveria diferença positiva alguma capaz de amparar a glosa em tela, tendo em vista que no montante anual haveria diferença positiva - ou seja, os valores da Planilha de 18/06/2013 seriam superiores aos declarados no DACON 2009, no montante de R\$ 4.453.391,11.

No tocante ao mérito do regime correto para apropriação dos insumos para fins de apuração dos créditos de PIS/Cofins, competência ou crédito, alega a contribuinte que a fiscalização em nenhum momento fez qualquer alegação no sentido de definir qual o sistema correto, e o eventual prejuízo ao Erário Público.

Pondera que caso houvesse alguma acusação da fiscalização nesse sentido ela seria desprovida de fundamentação, pois levando-se em conta o ano-calendário de 2009 como um todo, teria-se a inexistência de insumo deduzido a maior, já que o que

foi apropriado em determinado mês, quando muito, deveria tê-lo sido feito meses à frente do mesmo ano.

Dessa forma eventual “prejuízo” decorreria não do montante do crédito utilizado e sim do momento eleito para seu aproveitamento.

Com relação ao momento em que o crédito poderia ser utilizado, assevera a contribuinte sobre 02 (duas) possibilidades frente ao regime de competência: a antecipação ou postergação do reconhecimento do crédito, sendo que somente na primeira hipótese é que se poderia cogitar algum prejuízo ao Erário Público, situação fática que deveria ter sido apontada pela fiscalização e incluída em sua acusação fiscal, fato não observado por ocasião da lavratura do Auto de Infração, e que também não pode ser cogitado agora no julgamento da lide, sob pena de ser gerada inovação no critério jurídico do lançamento, procedimento que é proibido nos termos da legislação do processo administrativo federal.

6. Da impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício

No tocante à esse tópico, caso não sejam acolhidas as razões de defesa, com o consequente cancelamento do Auto de Infração, entende a contribuinte que deva ser afastada a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, nos termos dos artigos 161 do CTN e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Afirma a impugnante que o art. 61, "caput" e parágrafo 3º da Lei nº 9.430/96, em consonância com o artigo 161 do CTN, somente autoriza a incidência de juros sobre o valor do principal lançado.

Prossegue indicando jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes que sinalizam para citado entendimento.

7. Da aplicação ao artigo 112 do CTN em caso de voto de qualidade

Nesse item assevera a impugnante que o artigo 112 do CTN determina que, havendo uma interpretação mais favorável ao contribuinte quanto à aplicação de penalidades, esta deve obrigatoriamente prevalecer em caso de dúvida. Por essa determinação o legislador manifestou a sua intenção de garantir que não se atribuisse ao contribuinte o ônus da incerteza, nas situações em que o próprio Fisco reconhece a impossibilidade de precisar o que se deve entender da norma tributária.

No caso de julgamentos realizados em colegiados afirma a contribuinte ser comum a existência de resultados com empate de votação, sendo então necessário a adoção do voto de qualidade para deslinde da questão em favor do contribuinte, como determina o artigo 112 do CTN.

Argumenta ser esse o entendimento do STF, manifestado por ocasião do julgamento da AP 470 ("caso do mensalão"), com base em excerto de trecho do voto do Ayres Brito, que na apreciação de ação penal proferiu a posição de que o empate de votos de um órgão colegiado representa a existência de dúvida, o que demanda decisão a favor do acusado quanto à aplicação de penalidades, respeitando-se o princípio da presunção de inocência, previsto no artigo 5º, inciso LVII da Constituição Federal.

Desse modo, com a aplicação desse entendimento na área penal, deve o mesmo ser estendido ao Direito Tributário, bem como a todos os demais ramos do Direito que trazem a aplicação de penalidades, vale dizer, para o "Direito Sancionador".

É o relatório.

A decisão recorrida julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo contribuinte, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

COFINS NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. APLICAÇÃO CASO A CASO. EMPRESA PRODUTORA DE ESPETÁCULOS.

Não deve ser aplicada, na conceituação de insumo para fins de determinação da base de cálculo da COFINS não cumulativa, o critério restrito estabelecido para insumos do sistema não cumulativo de IPI/ICMS, nem tampouco critério mais amplo aplicado na legislação do imposto de renda, que define custo e despesas necessárias. O conceito de insumo para o sistema não cumulativo da Cofins é próprio, sendo que deve ser considerado insumo aquele que for utilizado direta ou indiretamente pelo contribuinte; for indispensável para a formação do produto/serviço final e for relacionado ao objeto social do contribuinte. Em virtude destas especificidades, os insumos devem ser analisados caso a caso, levando-se em conta se a sua não implementação geraria prejuízo ou impedimento ao objeto da contribuinte, que atua no segmento de produção de espetáculos musicais e teatrais.

COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INOBSERVÂNCIA DE ATIVIDADE DA EMPRESA.

As glosas genéricas, promovidas por supostas atividades não desenvolvidas pela contribuinte, não podem ser justificadas apenas pelo nome da conta contábil adotada para consolidação dos registros contábeis, quando existem evidências nos autos de que os insumos em questão estão relacionados com os serviços realizados pela atuada, de conformidade com o seu objeto social.

COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. ERRO DA SUBSUNÇÃO DO FATO À VEDAÇÃO DO CRÉDITO

Não pode prosperar a glosa de créditos com o fundamento de que os valores foram pagos para pessoas físicas, quando ficou comprovado nos autos terem os mesmos sidos efetuados para pessoas jurídicas, decorrentes de prestação de serviços vinculados ao objeto social da empresa, sendo identificado vício material pela subsunção incorreta do fato jurídico tributário à hipótese de incidência, configurando-se erro de direito, não havendo o surgimento da obrigação tributária objeto dos valores exigidos de ofício.

COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. GLOSA COM FUNDAMENTO EM SOLUÇÃO DE CONSULTA. IMPROCEDÊNCIA.

O entendimento firmado pela Administração Tributária em processo de Solução de Consulta não pode ser aplicado, de forma genérica, em relação aos insumos apropriados pela contribuinte, quando são apresentadas evidências de que os consulentes realizavam atividades distintas da fiscalizada, notadamente pelo fato dessa Solução ter sido o fundamento exclusivo para implementação das glosas.

COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. GLOSA. FALTA DA COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO. IMPROCEDÊNCIA.

Deve ser afastada a glosa de crédito quando a contribuinte apresenta na fase impugnativa nota fiscal ou comprovante de pagamento não entregue por ocasião do procedimento fiscal.

COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. GLOSA. APURAÇÃO POR DIFERENÇA DE PLANILHA E DACON. IMPROCEDÊNCIA.

A simples apuração de diferença entre elementos elaborados e apresentados pela contribuinte não tem o condão de justificar a glosa de créditos de Cofins, notadamente quando existem nesses mesmos elementos meses em que os valores informados no DACON foram inferiores aos valores informados em Planilha entregue no curso da ação fiscal. Desse modo, não pode prosperar o lançamento feito apenas em relação aos meses em que a autoridade fiscal identificou diferenças positivas entre esses elementos, indicando falta de aprofundamento na investigação, tendo em vista que, nos valores anuais, a planilha usada para justificar as exigências mensais apresentou valores de créditos inferior ao utilizado no DACON, levando-se, ainda, em conta a possibilidade de aproveitamento de saldo de créditos em meses subsequentes.

COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. REFORMAS. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos realizados com benfeitorias em prédios próprios ou alugados não estão vinculados à prestação de serviço realizada pela contribuinte, e sim destinam-se a conservação e aperfeiçoamento desses bens, tratando-se, desse modo, de despesas necessárias para a empresa, mas que não atendem à

premissa formulada ao conceito de insumo para fins de apuração da base de cálculo da Cofins, que exige a vinculação direta a determinado espetáculo, como condição essencial para sua realização.

COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. CONDOMÍNIOS. IMPOSSIBILIDADE.

Taxas de condomínio pagas em função da utilização de prédios próprios e alugados por pessoa jurídica no exercício de suas atividades não se confundem com aluguéis, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita o desconto de crédito correspondente.

COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. TELEFONIA FIXA E MÓVEL. TAXAS DE CARTÕES DE CRÉDITO. CALL CENTER. MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos realizados com telefonia fixa e móvel, taxas de cartões de crédito e call center terceirizado e com mão de obra temporária não geram direito aos créditos da Cofins, quando não existem provas nos autos de que esses dispêndios estejam vinculados a qualquer contrato de produção de espetáculo, não sendo, portanto, decorrentes de avenças contratuais, configurando-se, desse modo, como despesas gerais da empresa, não vinculadas à produções específicas, o que somente autoriza o seu aproveitamento para fins da legislação do IRPJ, como despesas necessárias.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nas mesmas glosas de créditos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento da Cofins constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente relativo à contribuição para o PIS.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE PENALIDADE.

A penalidade constitui débito decorrente do tributo ou contribuição, sendo alcançada pela incidência dos juros de mora.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

EMPATE DE VOTOS. APLICAÇÃO DO ARTIGO 112 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

O julgamento de primeira instância encontra-se disciplinado pela Portaria MF nº 341/2011, que conferiu ao Presidente da Turma, além do voto ordinário, o voto de qualidade, sendo

inaplicável a previsão contida no artigo 112 do CTN no caso de empate de votos na apreciação da lide.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em face do valor exonerado, houve interposição de Recurso de Ofício, devolvendo a matéria à julgamento desse colegiado, e houve, também, a interposição de recurso Voluntário pelo contribuinte, sumariado da seguinte forma (fl. 4179):

SUMÁRIO

I – DA AÇÃO FISCAL	2
II – INTRODUÇÃO	8
Conhecendo melhor a Recorrente: O que a T4F faz?	8
III – DO DIREITO	12
III.1. Delimitação do objeto recursal	12
III.2. Preliminarmente: a nulidade material do presente Auto de Infração	19
III.2.1. Ausência de análise individualizada de despesas (Grupo 1)	21
III.2.2. Ausência de fundamentação do conceito de “insumo” e dos critérios para enquadramento de despesa/custo no ramo de atividade da Recorrente (Grupo 2)	22
III.2.3. Ausência de fundamentação legal (Grupos 5 a 14)	24
III.2.4. A improcedência das razões da D. DRJ quanto a este ponto	26
III.3. Direito ao creditamento do PIS e da COFINS incidentes sobre os insumos adquiridos pela Recorrente	28
III.3.1. – Inaplicabilidade do conceito de insumo trazido pela legislação do IPI	30
III.3.2. As leis instituidoras de PIS e COFINS preveem conceito mais amplo de insumo ...	31
III.3.3. Diferentes materialidades do PIS/COFINS e IPI	34
III.3.4. Aplicação do conceito de insumo trazido pela legislação do Imposto de Renda ao PIS e a COFINS	35
III.3.5. Conceito de insumo como bens e serviços essenciais: o conceito de insumo decorrente do pressuposto de fato do PIS e da COFINS	38
III.4. Análise Específica das glosas fiscais (“caso-a-caso”)	47
III.4.1. Advertência inicial: a análise está adstrita somente às acusações fiscais	47
III.4.2. Grupo 3 – “Ramo de atividade principal não é de construção civil”	48
III.4.3. Grupo 9 – “Solução de Consulta 206/2011”	50
III.4.4. Grupo 10 – “Solução de Consulta 266/2009”	53
III.4.5. Grupo 11 – “Solução de Consulta 398/2004”	56
III.4.6. Grupo 12 – “Solução de Consulta 590/2004”	57
III.4.7. Grupo 13 – “Solução de Consulta 72/2012”	58
QUESTÕES SUBSIDIÁRIAS	59
III.5. Impossibilidade de Cobrança de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício	59
III.6. Da aplicação ao artigo 112 do CTN em caso de voto de qualidade	61
IV – DAS CONCLUSÕES	63
V – DO PEDIDO	65

Em primeira análise do feito, esta Turma Julgadora houve por bem baixar o feito em diligência nos seguintes termos:

Pelo exposto, voto no sentido de converter o feito em diligência para que a Autoridade Preparadora, mediante intimação do contribuinte para a apresentação dos documentos e esclarecimentos necessários, informe:

(i) relativamente às despesas classificadas nos “Grupo 9”: se destinadas à estrutura básica, essencial a toda e qualquer atividade (despesa geral), ou se se trata de uma estrutura

diferenciada, própria para suportar a atividade de venda por telefone.

(ii) quanto às despesas relacionadas no "Grupo 10" para que se defina o exato objeto dos contratos cuja despesa respectiva foi glosada sob argumento de se tratar de despesa geral da empresa.

(iii) acerca do "Grupo 13", se as contratações em específico foram realizadas junto a Pessoas Físicas ou Pessoas Jurídicas e, no segundo caso, se ocorreram em razão de despesas ordinárias (p. ex. tarefas administrativas ordinárias) ou extraordinárias (p. ex. espetáculos específicos / profissionais especializados), definindo exatamente a natureza de cada uma das contratações glosadas.

Após, conceda-se vista à Recorrente pelo prazo de 30 (trinta) dias para que possa se manifestar acerca do resultado da diligência fiscal.

Em seguida, remetam-se os autos para julgamento.

Em atendimento à diligência solicitada, a Autoridade Preparadora limitou-se à intimar a Contribuinte a apresentar os esclarecimentos solicitados e reproduzir os termos da resposta apresentada, deixando de efetuar qualquer exame acerca do que foi apresentado pelo contribuinte, nos seguintes termos (fl. 5837):

Para o que foi manifestado no Relatório da Diligência Fiscal emitida por este Auditor, com ciência postal feita ao Contribuinte em 23/11/2016, cabe esclarecer:

1- O relatório reproduziu tão somente as alegações do sujeito passivo para os questionamentos feitos em intimação fiscal própria, não representando a reprodução feita, concordância do auditor com os termos em que estas foram apresentadas;

2 – Deve ser afastada a conclusão apresentada pelo sujeito passivo em sua manifestação para o Relatório da Diligência Fiscal em que este afirma que a “D. Autoridade corroborou o entendimento da Manifestante ao não ter discordado das informações e de todas as provas então juntadas na Resposta ao Termo de Intimação Fiscal...” e a Manifestante concorda com os resultados da diligência fiscal, no sentido de que houve a demonstração inequívoca da essencialidade das despesas incorridas....”

3 – No relatório fiscal reproduziu-se as alegações, do contribuinte para a análise da câmara julgadora do CARF, órgão competente que fará a apreciação quanto a pertinência dos esclarecimentos do sujeito passivo para o exigido na Resolução que determinou a Diligência Fiscal.

Os autos então retornaram para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

VOTO VENCEDOR - VENCIDO APENAS QUANTO À INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Conselheira Relatora Tatiana Josefovicz Belisário

RECURSO VOLUNTÁRIO

A Recorrente, em extensa peça recursal, discorre longamente acerca de sua atividade e peculiaridades de sua atuação.

Quanto ao litígio, traz alegação preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, antes discorrendo acerca da natureza jurídica do PIS e da COFINS não cumulativas, aborda as glosas mantidas pela decisão recorrida, assim como se irressigna quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício e quanto ao voto de qualidade.

Passa-se à análise desses três aspectos (preliminar, mérito e questões subjacentes).

Preliminar de nulidade material do Auto de Infração

Em sede preliminar a arguição da Contribuinte concentra-se em quatro pontos, que passo a analisar.

(i) Ausência de análise individualizada de despesas (Grupo I)

O chamado "Grupo I" corresponde às seguintes despesas contabilizadas pela Contribuinte:

	Conta	Descrição	Glosa (R\$)	Justificativa fiscal - Vedação de Créditos	Resultado do Julgamento (DRJ)
Grupo I	312079999	OUTROS CUSTOS	677.252,07	Crédito de valores genéricos sem discriminação	CANCELAMENTO TOTAL DA GLOSA
	312089999	OUTROS CUSTOS	42.688,98		
	312019999	OUTROS	741.323,78		
	313039999	OUTROS CUSTOS	591.823,76		
	Total (G1)		2.053.088,57		

Entendo que não assiste interesse recursal à Contribuinte quanto a este ponto, conforme por ela mesma reconhecido em seu Recurso Voluntário (fl. 4193):

Desse modo, em virtude da decisão proferida pela D. DRJ no sentido de cancelar integralmente as glosas dos insumos decorrentes das despesas discriminadas nos grupos 1, 2, 3 (apenas as despesas com pavimentação e terraplanagem), 4, 5, 6, 7, 8 e 14, tais glosas deixarão de compor o objeto do presente Recurso Voluntário em razão da inexistência de interesse recursal e de já serem objeto de Recurso de Ofício.

Destaque-se, no entanto, que, em relação às glosas canceladas que compõe a "Parte A", bem como àquelas igualmente canceladas que compõem as Partes "B" e "C", a Recorrente reitera, desde já, todas as razões de defesa minuciosamente detalhadas na sua Impugnação administrativa.

O presente Recurso Voluntário possui, portanto, o seu objeto circunscrito às glosas dos créditos de insumos compreendidas nos grupos 3 (apenas no tocante às despesas com "pintura e recuperação" e "outros custos com reforma"), 9, 10, 11, 12 e 13, bem como às questões de nulidade a elas relativas, compreendidos na Parte A.

Desse modo, considerando que a nulidade aventada nesse ponto diz respeito a glosas que foram totalmente canceladas pela DRJ, deixo de me manifestar acerca desse ponto específico constante do Recurso Voluntário, em atenção aos princípios da celeridade e economia processual.

(ii) Ausência de fundamentação do conceito de "insumo" e dos critérios para enquadramento de despesa/custo no ramo de atividade da Recorrente (Grupo 2)

O Grupo II se refere às seguintes classes de despesas:

	Conta	Descrição	Glosa (R\$)	Justificativa fiscal Vedação de Créditos	Resultado do Julgamento (DRJ)
Grupo 2	312081002	PREVENCAO DE INCENDIOS - BOMBEIRO	360.572,65	Diverge do ramo de atividade principal	CANCELAMENTO TOTAL DA GLOSA
	312081003	POLICIA MILITAR	32.678,29		
	312081004	MEDICOS	363.132,24		
	312081005	FISCALIZACAO DE PORTARIA	23.461,85		
	312081006	FISCALIZACAO DE TRANSITO	12.500,00		
	312081007	RECEPCIONISTAS	230.367,83		
	312081008	CREDENCIAMENTO	122.121,50		
	312081009	AMBULANCIA E RESGATE	403.149,34		
	312071018	PERUCARIA	51.843,74		
	312071034	MAQUIAGEM	15.165,91		
	312091004	SERVICOS DE IMPRESSAO	88.047,08		
	313011007	MATERIAIS DE EXPEDIENTE	203.003,68		
	313011008	CUSTO DE ENTREGA (MOTOBOY)	418.180,41		
	313011009	ABASTECIMENTO DE A&B	425.937,98		
	313031002	COLETA DE LIXO	40.583,48		
	313031004	CORREIOS E TELEGRAFOS	524.680,67		
	Total (G2)		3.315.426,85		

Entendo que não assiste interesse recursal à Contribuinte quanto a este ponto, conforme por ela mesma reconhecido em seu Recurso Voluntário (fl. 4193), transcrito acima.

Desse modo, considerando que a nulidade aventada nesse ponto diz respeito a glosas que foram totalmente canceladas pela DRJ, deixo de me manifestar acerca desse ponto específico constante do Recurso Voluntário, em atenção aos princípios da celeridade e economia processual.

Processo nº 19515.720162/2014-08
Acórdão n.º **3201-003.073**

S3-C2T1
Fl. 5.859

(iii) Ausência de fundamentação legal (Grupos 5 a 14)

Os Grupos 5 a 14 estão assim delineados pela Contribuinte:

	Conta	Descrição	Glosa (R\$)	Justificativa fiscal Vedação de Créditos	Resultado do Julgamento (DRJ)
Grupo 5	312081001	SEGURANÇA E VIGILANCIA	2.169.635,29	Solução de Consulta 158/2009	CANCELAMENTO TOTAL DA GLOSA
	313011011	SEGUROS	322.204,26		
	Total (G5)		2.491.839,55		
Grupo 6	313011010	REFEICAO E ALIMENTACAO	3.050.464,39	Solução de Consulta 17/2012	CANCELAMENTO TOTAL DA GLOSA
	313021005	REFEICAO	178.269,72		
	Total (G6)		3.228.734,11		
Grupo 7	312071012	FIGURINO	146.162,39	Solução de Consulta 180/2012	CANCELAMENTO TOTAL DA GLOSA
	313021001	HOSPEDAGEM - DIARIAS E TAXAS	7.424.073,31		
	313021002	HOSPEDAGEM - OUTROS	2.760,82		
	313021003	ESTACIONAMENTO	3.316,24		
	313021004	VIAGENS - PASSAGENS	1.694.348,11		
	313021006	CONDUCAO	64.375,05		
	Total (G7)		9.355.035,92		
Grupo 8	312091001	ASSESSORIA E CONSULTORIA DE INFORMATICA	835,00	Solução de Consulta 181/2012	CANCELAMENTO TOTAL DA GLOSA
	312091002	DATA CENTER/ HOSTING	10.725,20		
	312091003	DESENVOLVIMENTO DE SISTEMAS	11.426,01		
	312091005	SERVICOS DE INFRA-ESTRUTURA REDE	27.300,18		
	313071001	ASSESSORIA DE IMPRENSA	292.919,18		
	313071002	PRODUCAO GRAFICA E RTVC	502.703,98		
	313071003	CINEMA	74.939,15		
	313071004	FLYERS E CARTOES POSTAIS	152.695,60		
	313071005	RADIO	1.740.081,18		
	313071006	REVISTAS	1.617.386,30		
	313071007	SERVICOS DE CLIPPING	19.569,91		
	313071008	TELEVISAO	2.905.887,96		
	313071009	INTERNET	281.139,56		
	313071010	JORNAIS	4.231.538,60		
	313071011	MIDIA EXTERNA	568.487,85		
	313071012	SERV DE VIDEO, FOTOGRAFIA E FILMAGEM	311.921,08		
	313079999	OUTROS CUSTOS MIDIA E PUBLICIDADE	126.881,16		
	Total (G8)		12.874.617,70		
Grupo 9	312091008	SERVICOS DE LINK E DADOS	230.207,23	Solução de Consulta 206/2011	MANUTENÇÃO DA GLOSA
	312091009	TELEFONIA - FIXA	973.717,68		
	312091010	TELEFONIA - MOVEL E INSTANT	84.866,86		
	Total (G9)		1.288.791,77		
Grupo 10	313011003	CUSTO COM TAXAS DE CART DE CREDITO	3.558.155,43	Solução de Consulta 266/2009	MANUTENÇÃO DA GLOSA
	Total (G10)		3.558.155,43		
Grupo 11	313031010	CONDOMINIO - ADM PROPRIA	40.003,82	Solução de Consulta 368/2004	MANUTENÇÃO DA GLOSA

	323061009	CONDOMINIO DE CASAS PROPRIAS	329.772,98		
	Total (G11)		369.776,80		
Grupo 12	312071003	CALL CENTER TERCERIZADO	1.706.261,62	Solução de Consulta 590/2004	MANUTENÇÃO DA GLOSA
	Total (G12)		1.706.261,62		
Grupo 13	311031001	MAO DE OBRA TEMPORARIO	4.803.872,88	Solução de Consulta 72/2012	MANUTENÇÃO DA GLOSA
	Total (G13)		4.803.872,88		
Grupo 14	313031001	AGUA	351.813,33	Solução de Consulta 88/2009	CANCELAMENTO TOTAL DA GLOSA
	Total (G14)		351.813,33		

Entendo que não assiste interesse recursal à Contribuinte quanto aos Grupos 5 a 8 e 14, conforme por ela mesma reconhecido em seu Recurso Voluntário (fl. 4193), transcrito acima.

Desse modo, considerando que a nulidade aventada nesse ponto diz respeito a glosas que foram totalmente canceladas pela DRJ, deixo de me manifestar acerca desse ponto específico constante do Recurso Voluntário, em atenção aos princípios da celeridade e economia processual, relativamente aos Grupos 5 a 8 e 14.

Passo ao exame dos Grupos 9 a 13.

A nulidade suscitada pela Contribuinte diz respeito ao fato de que, ao fundamentar a glosa de determinados itens, a Fiscalização não apontou fundamentação legal específica, limitando-se a transcrever Soluções de Consulta proferidas em face de contribuintes diversos da própria Recorrente.

Data maxima venia, verifico tratar-se de argumento genérico e sobre o qual também falece interesse recursal à Recorrente, uma vez que a própria DRJ anulou todos aqueles lançamentos cuja fundamentação limitou-se à transcrição de Soluções de Consulta da RFB.

Cito, por ser claro e ilustrativo, o seguinte trecho da ementa:

COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. GLOSA COM FUNDAMENTO EM SOLUÇÃO DE CONSULTA. IMPROCEDÊNCIA.

O entendimento firmado pela Administração Tributária em processo de Solução de Consulta não pode ser aplicado, de forma genérica, em relação aos insumos apropriados pela contribuinte, quando são apresentadas evidências de que os consultantes realizavam atividades distintas da fiscalizada, notadamente pelo fato dessa Solução ter sido o fundamento exclusivo para implementação das glosas.

Desse modo, afasto a alegação de nulidade das glosas efetuadas com fundamento exclusivo em Soluções de Consulta, uma vez que tais argumentos já foram devidamente acatados pela DRJ no acórdão recorrido, em sentido favorável à Contribuinte.

(iv) A improcedência das razões da D. DRJ quanto a este ponto

Nesse tópico, a Contribuinte ataca os fundamentos utilizados pela DRJ ao afastar as alegações de nulidade apontadas em sede de Impugnação.

Com efeito, todas as glosas em exame, ou seja, aquelas afastadas pela decisão da DRJ, foram canceladas com fundamento em questões de mérito, sendo afastados os argumentos de nulidade.

Considerando, como exposto, inexistir interesse recursal da Contribuinte quanto ao acolhimento de alegação de nulidade acerca de glosas já afastadas pela DRJ, deixo de acolher, também em sede de Recurso Voluntário, tais argumentos.

Mérito - Análise específica de cada uma das glosas mantidas pela Fiscalização

O contribuinte discorre acerca da sistemática de apuração dos créditos de PIS e Cofins apurados pela sistemática da não cumulatividade, destacando a natureza das referidas contribuições, assim como a necessária distinção quanto ao regime de apuração do IPI.

Destaca, ainda, a necessidade da completa compreensão das atividades exercidas pela Recorrente para a correta aplicação do conceito de "insumo" previsto na legislação de regência do PIS e da Cofins.

Pois bem. A matéria é debate, é, portanto, a definição do conceito de insumo trazido pelas Lei nº 10.637/02 e 10.833/03 para fins de autorização da apuração de créditos de PIS e Cofins. A partir dessa definição, com a exata compreensão das atividades exercidas pelo contribuinte, é que se deve passar ao exame de cada uma das classes de créditos apropriados.

Essa questão já é há muito debatida por essa Turma julgadora e por esse CARF, inclusive, com recente decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (ainda não publicada), que vêm concluindo pela necessária distinção do conceito de insumo da legislação do PIS e da COFINS relativamente ao IPI (conceito restritivo) e do Imposto de Renda (conceito amplo).

Para não mais me estender quanto à esse aspecto, cito, em resumo, a ementa do acórdão recorrido, em sede do qual a DRJ analisou de forma precisa a questão:

COFINS NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS.

APLICAÇÃO CASO A CASO. EMPRESA PRODUTORA DE ESPETÁCULOS.

Não deve ser aplicada, na conceituação de insumo para fins de determinação da base de cálculo da COFINS não cumulativa, o critério restrito estabelecido para insumos do sistema não cumulativo de IPI/ICMS, nem tampouco critério mais amplo aplicado na legislação do imposto de renda, que define custo e despesas necessárias. O conceito de insumo para o sistema não cumulativo da Cofins é próprio, sendo que deve ser considerado insumo aquele que for utilizado direta ou indiretamente pelo contribuinte; for indispensável para a formação do produto/serviço final e for relacionado ao objeto social do contribuinte. Em virtude destas especificidades, os insumos devem ser analisados caso a caso, levando-se em conta se a sua não implementação geraria prejuízo ou impedimento ao objeto

da contribuinte, que atua no segmento de produção de espetáculos musicais e teatrais.

Desse modo, passa-se à análise de mérito de cada uma das glosas mantidas pela DRJ e objeto de Recurso pela Contribuinte.

(i) Grupo 3 - "Ramo de atividade principal não é a de construção civil"

Nesse tópico de seu Recurso (fls. 4225 e seguintes), a contribuinte questiona os sub-itens de "Pintura e Recuperação" e "outros custos com reforma" constantes do "Grupo 3" das glosas realizadas pela Fiscalização e mantidas pela DRJ.

Grupo 3	312061001	PAVIMENTACAO	4.974.480,08	Ramo de atividade principal não é de construção civil, além do mais as atividades de construção civil as contribuições para pis e cofins está definida sob o regime CUMULATIVO	CANCELAMENTO TOTAL DA GLOSA
	312061002	TERRAPLANAGEM	10.280,00		
	312061004	PINTURA E RECUPERACAO	19.447,38		MANUTENÇÃO DA GLOSA
	312069999	OUTROS CUSTOS COM REFORMA	19.672,77		
Total (G3)			5.023.880,23		

A DRJ, em seu acórdão, assim se manifestou quanto aos itens em exame:

No tocante aos dispêndios inseridos nas contas "Pintura e Recuperação" e "Outros Custos com Reformas", esclarece a impugnante que tais despesas destinaram-se a promover reformas em suas casas de espetáculos, visando as suas respectivas manutenções em bom estado, e o atendimento de normas de segurança aplicáveis aos eventos produzidos pela empresa.

Nesse ponto não assiste razão à contribuinte, tendo em vista que tratam-se de benfeitorias em prédios próprios ou alugados, as quais, por consequência, não estão vinculados a determinado evento específico, e sim foram realizados para conservar ou melhorar as condições de funcionalidade de suas casas de espetáculos. Desse modo, tratam-se de despesas necessárias para a empresa, mas que não atendem à premissa formulada ao conceito de insumo para fins do PIS/Cofins, que exige a vinculação direta a determinado espetáculo, como condição essencial para sua realização.

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente, expressamente reconhece que "embora seja verdade que as despesas aqui consideradas não estejam relacionadas a um evento específico, deve-se reconhecer que, diversamente do que quis fazer crer a D.DRJ, a sua importância é ainda maior posto estarem vinculadas à realização de **TODOS** os espetáculos realizados pela Recorrente durante o ano-calendário autuado."

Ainda ressalta que as despesas incorridas com a manutenção de casas de espetáculo próprias visam a manter as sua condição de uso e, também, atender à regulamentação imposta pelas Municipalidades onde a Recorrente possui suas casas de show.

Pois bem. Nesse aspecto, veja-se o que dispõe legislação de regência (Lei nº 10.833/03, com igual previsão na Lei nº 10.637/02):

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês; (redação do inciso vigente à época dos fatos geradores, anterior à Lei nº 12.973/14)

Logo, vê-se que não se trata, aqui, de negativa do direito ao crédito decorrente da realização de benfeitorias em imóveis próprios. Esse crédito é, sim, assegurado pela legislação de regência.

O que se tem, em verdade, é que, para essa classe de despesas, a apropriação do crédito não pode ocorrer de forma integral, mas de acordo com os encargos de depreciação e amortização incorridos mês a mês, não havendo provas nos autos de que a apropriação tenha ocorrido dessa forma.

Desse modo mantenho as glosas efetuadas.

(ii) Grupo 9 - "Solução de Consulta 206/2011"

As glosas a serem examinadas são as seguintes:

Grupo 9	312091006	SERVICOS DE LINK E DADOS	230.207,23	Solução de Consulta 206/2011	MANUTENÇÃO DA GLOSA
	312091009	TELEFONIA - FIXA	973.717,68		
	312091010	TELEFONIA - MOVEL E INSTANT	84.866,86		
	Total (G9)		1.288.791,77		

Trata-se, portanto, de serviços de telefonia contratados pela Recorrente.

Entendeu a DRJ, no acórdão recorrido:

Desta forma, não pode ser aceita a argumentação da contribuinte de que a simples descrição do objeto social da empresa, constante de seu contrato social, nos termos do contido no artigo 3º do seu Estatuto, que consta a “comercialização de ingressos” através de “bilheterias, via internet, por telefone e entrega a domicílio, ou por qualquer outro meio”, seja suficiente para que os gastos com telefonia, fixa ou celular, se enquadrem no conceito de insumo previsto na legislação do PIS/Cofins e, portanto, gerarem direito a crédito das contribuições ora tratadas.

Ademais, diferentemente dos demais itens já analisados neste Voto, a contribuinte não indica qualquer contrato de produção

de espetáculo em que exista obrigação contratual para dar suporte à esses gastos com telefonia, pois, na verdade, tais dispêndios configuram-se como despesas gerais da empresa não vinculadas à espetáculos específicos, o que somente autoriza o seu aproveitamento para fins da legislação do IRPJ, como despesas necessárias.

(destaques nossos)

Em contradição, aduz a Recorrente que, dentre as atividades exercidas, encontra-se a venda de ingressos via internet e telefone. Desse modo, verificar-se-ia tratar-se de produto essencial para tal prestação de serviços, o que autorizaria a tomada de créditos relativos ao PIS e à COFINS.

Pois bem, nesse ponto, entendo necessária a seguinte distinção.

De um lado, é certo que, para todo e qualquer exercício de atividade empresarial, é necessária uma estrutura mínima de telefonia e internet. O custo com essa estrutura mínima, como decidiu a DRJ, é custo genérico que apenas poderia ser computado na apuração do IRPJ.

Lado outro, a prestação de serviços de venda de ingressos pelo telefone, necessariamente, pressupõe uma estrutura diferenciada de telefonia e internet, sem a qual seria inviável o exercício da atividade de venda de ingressos. É certo que uma estrutura básica, mínima, usual a toda e qualquer atividade empresarial não atenderia às necessidades de uma empresa que realiza atividade de vendas por telefone. Assim, nessa situação específica, ante a especificidade da natureza deste serviço de venda de ingressos por telefone, os custos incorridos deverão ser apropriados como insumo necessário para a prestação do serviço.

O argumento apresentado pela DRJ segundo o qual a apropriação do crédito dependeria da apresentação, pelo contribuinte, de "qualquer contrato de produção de espetáculo em que exista obrigação contratual para dar suporte à esses gastos com telefonia", data maxima venia, não merece prosperar.

Com efeito, a venda de ingressos por telefone não é atividade que se vincula a um determinado e específico espetáculo, mas, sim, a todos os eventos por ela realizados. Ou seja, exigir a vinculação a um espetáculo específico seria o mesmo que pressupor que a estrutura necessária para a prestação do serviço de venda de ingressos por telefone (equipamentos, estrutura com rede, atendentes, etc.) devesse ser temporária, assim como é a montagem de uma "tenda de circo".

Ora, restou evidenciado nos autos o grande volume de espetáculos e eventos culturais promovidos pela Recorrente. Nota-se, ainda, que tais eventos são constantes, e não esporádicos, sazonais. Logo, também será constante a necessidade de estrutura para a venda de ingressos por via telefônica.

Assim, diante do entendimento exposto, determinou-se a realização de diligência fiscal para que fosse esclarecido se as despesas classificadas nos "Grupo 9" seriam destinadas à estrutura básica, essencial a toda e qualquer atividade (despesa geral), ou se se trata de uma estrutura diferenciada, própria para suportar a atividade de venda por telefone.

A Contribuinte apresentou, então, os seguintes esclarecimentos:

1.3. Grupo 09 (serviços de telefonia fixa, móvel e link e dados)

Por fim, veja-se o teor da solicitação fiscal quanto ao Grupo 09:

“No que diz respeito às despesas classificadas no grupo 09:

(...)

Se as despesas classificadas no mencionado GRUPO 09, são destinadas à estrutura básica essencial a toda e qualquer atividade (despesa geral), ou se trata de uma estrutura diferenciada, própria para suportar a atividade de venda por telefone;”

Resposta

Em resposta à solicitação fiscal acima exposta, a Requerente vem informar que as despesas relativas ao Grupo 09 dizem respeito a gastos com telefonia fixa e móvel, bem como link e acesso à internet, essenciais, exclusivamente, para a venda de ingressos, bem como para a produção artística de espetáculos realizados no decorrer do ano de 2009.

Justificativa

Duas evidências amparam esta afirmação.

Em primeiro lugar, os Livros Razão da Requerente, relativos ao ano de 2009, demonstram a magnitude dos valores incorridos com despesas de telefonia: com telefonia fixa, a Requerente incorreu no astronômico gasto de R\$ 1.521.674,67 (Doc. 13), com telefonia móvel, o gasto chegou a R\$ 134.650,06 (Doc. 14) e com serviços de link e dados o valor chegou a R\$ 245.309,80 (Doc.15).

Tais valores, com efeito, são superiores àqueles que foram apropriados como crédito de PIS e COFINS justamente porque apenas uma parte desses valores refere-se a despesas essenciais para a realização das vendas por telefone e produção artística dos eventos realizados.

No entanto, a despeito de serem sempre superiores aos valores utilizados para fins de creditamento de PIS e COFINS, fato é que jamais seria normal supor que uma sociedade empresária incorreria em despesas telefônicas e com *internet* próximas ao patamar de R\$ 2.000.000,00 em um único ano-calendário, sem que forçosamente se concluísse que, de algum modo, elas são essenciais para a consecução do objeto social da Requerente.

No presente caso, as despesas aqui tratadas são essenciais para a venda de ingressos e produção de eventos através do contato quase que ininterrupto com prestadores de serviços terceirizados localizados em diversas cidades brasileiras (onde ocorrem os espetáculos).

Em segundo lugar, no tocante às despesas com serviços de *link* e *internet*, há diversas notas fiscais emitidas ao longo do ano-calendário de 2009 em que os prestadores de serviços chegam, inclusive, a discriminar o espetáculo específico para o qual prestaram serviços (**Doc. 16**).

Assim, novamente, restou demonstrada a essencialidade das despesas incorridas.

Diante da justificativa apresentada e da comprovação existente nos autos, acolho as razões da Recorrente de modo a reconhecer que as despesas descritas nesse grupo possuem total pertinência com a atividade de venda de ingressos e organização de espetáculos realizada.

Desse modo, entendo que as glosas relativas a tais despesas devem ser canceladas pela Fiscalização.

(iii) Grupo 10 - "Solução de Consulta 266/2009"

O grupo 10, glosado pela fiscalização, compreende despesas da seguinte natureza:

Grupo 10	313011003	CUSTO COM TAXAS DE CART DE CREDITO	3.558.155,43	Solução de Consulta 266/2009	MANUTENÇÃO DA GLOSA
Total (G10)			3.558.155,43		

O fundamento utilizado pela DRJ para a manutenção da glosa de tais despesas é similar àquele exposto relativamente às despesas com telefonia:

Tanto que para justificar a sua argumentação a impugnante apresenta diversos contratos firmados com as administradoras de cartões, evidenciando os diversos requisitos e taxas que são devidas para que seja disponibilizado, na sua página na Internet, a opção de pagamento através de cartões de débito e crédito, doc. de fls. 3697/3719.

Dessa forma, evidencia-se que esses contratos firmados com as administradoras de cartões não estão vinculados a qualquer contrato de produção de espetáculo em que exista obrigação contratual para dar suporte à esses gastos com citadas taxas, pois, na verdade, tais dispêndios configuram-se como despesas gerais da empresa, não vinculadas à espetáculos específicos, que podem ser aproveitadas para todos os eventos realizados pela empresa, conforme inserção efetuada em sua página da Internet, fato que somente autoriza o seu aproveitamento para fins da legislação do IRPJ, como despesas necessárias.

(destaques nossos)

Também nesse aspecto, ressalto a necessidade de se verificar o exato objeto das despesas glosadas pela fiscalização: se decorrentes das "taxas de administração" cobradas pelas operadoras sobre os recebimentos de pagamentos realizados com cartão de crédito, ou se tais despesas possuem natureza diversa.

Embora o acórdão da DRJ mencione a juntada de contratos, verifico tratar-se de termos aditivos e anexos que contêm definições conceituais, mas sem identificar o exato objeto de tais contratos.

Desse modo, foi solicitada diligência para que restassem definidos os exatos objetos dos contratos cuja despesa respectiva foi glosada sob argumento de se tratar de despesa geral da empresa.

A Resposta do Contribuinte foi apresentada nos seguintes termos:

I.1. Grupo 10 (custos com taxas de cartão de crédito)

Confira-se o teor da solicitação fiscal:

“No que tange às despesas classificadas no GRUPO 10:

(...)

Definir o exato objeto dos contratos cuja despesas respectiva foi glosada sob argumento de se tratar de despesa geral da empresa;

Resposta

Em resposta ao presente quesito, a Requerente informa que as despesas relativas ao Grupo 10 referem-se às taxas incorridas para a disponibilização do meio de pagamento de cartões de crédito em bilheterias próprias localizadas nas suas casas de espetáculos (e.g. Teatro Abril, Citibank Hall, entre outros), pontos de venda vantajosos (e.g. pontos localizados em livrarias e megastores situadas, em geral, em grandes shopping centers) e, sobretudo, no seu endereço eletrônico (sítio eletrônico da “ticketsforfun”).

Sem a disponibilização destes meios de pagamento, o volume de vendas de ingressos seria consideravelmente inferior ao que é, razão pela qual se trata de verdadeiro insumo essencial para esta atividade de venda de tickets, conforme será detalhado abaixo.

Justificativa

A Requerente informa que, no decorrer do período autuado, possuía contrato de prestação de serviço de meios de pagamento através de cartões de débito e crédito em geral, fundamentalmente, com três operadoras de cartões: (i) Companhia Brasileira de Meios de Pagamento (“CBMP”), operadora do Sistema VISANET, atual CIELO (Doc. 02); (ii) American Express (Doc. 03); e (iii) Sistema Rede (“REDECARD” – Doc. 04).

O objeto de tais contratos é a regulação das condições para que a Requerente se utilize dos meios de pagamento, os tipos de cartões que poderão ser aceitos, os tipos de transações que poderão ser feitas, as comissões, os valores dos aluguéis de equipamentos, das taxas pela utilização do sistema, a forma através da qual o meio de pagamento deve ser utilizado, as condições para a utilização do meio de pagamento em filiais da Requerente, a sistemática de repasses de valores, entre outras questões pertinentes.

Além dos contratos ora apresentados, a Requerente houve por bem trazer aos autos, também, declarações firmadas pelos referidos parceiros atestando a data desde a qual a Requerente se encontra afiliada aos respectivos sistemas de pagamento, sendo certo que, em todos os casos, a afiliação é muito anterior

aos fatos geradores ocorridos ao longo do ano-calendário de 2009. Veja-se:

Operadora	Data de Afiliação	Doc.
CBMP (Visanet/Cielo)	17/04/2002	05
American Express	01/03/2001	06
Rede (Redecard)	27/09/2000	07

Destaque-se que os contratos ora apresentados são, todos, de adesão.

Ou seja: a Requerente não tem a opção de alterar as suas cláusulas contratuais.

Eventuais disposições específicas que se amoldem à sua situação em concreto foram pactuadas através das cláusulas presentes nos Anexos dos referidos contratos.

Apenas para que se tenha uma ideia da participação dos cartões de crédito como meio de pagamento para a aquisição de tickets vendidos pela Requerente, confira-se, abaixo, a tabela consolidada com o montante total do faturamento decorrente da venda de ingressos pela Requerente:

Participação de cada meio de pagamento no faturamento de 2009

Meio de Pagamento	Faturamento (R\$)	Percentual
Cartão	186.176.718,34	79,686%
Cheque	4.976.655,00	2,130%
Contrato	1.809.712,00	0,775%
Cortesia	1.727,00	0,001%
Dinheiro	35.764.340,03	15,308%
Produtor	4.908.263,00	2,101%
Total	233.637.415,37	100%

A partir da sua leitura, o que se vê é que os cartões de crédito responderam por **praticamente 80%** do faturamento total auferido em 2009. A tabela acima encontra respaldo nas planilhas de vendas consolidadas (**Doc. 08**) e vendas em perspectiva analítica (**Doc. 09**) anexas. Ambas as planilhas possuem, por sua vez, total amparo na contabilidade da Requerente.

Quanto ao comércio eletrônico, veja-se que os contratos ora trazidos possuem disposições ou anexos destinados a disciplinar justamente a utilização do meio de pagamento mediante a sua disponibilização em “loja virtual”, tal como é o caso do Anexo III do Contrato celebrado com a CBMP (**Doc. 02**).

No caso concreto, a “loja virtual” da Requerente é o seu sítio eletrônico portador da marca ticketsforfun e responsável por parte expressiva dos ingressos vendidos tendo-se em vista, sobretudo, a elevada tendência atual de o público consumidor adquirir ingressos pela internet.

De fato, no ambiente do comércio digital, são poucos os meios de pagamento que podem ser utilizados de modo que, se é verdade que no comércio em bilheterias próprias e em pontos de venda vantajosos o uso do cartão de crédito já é responsável pela maioria das vendas realizadas, no comércio digital a sua participação é ainda mais significativa. Confirmam-se as cifras relativas a 2009:

Participação dos cartões de crédito no comércio digital em 2009

TICKETSFORFUN / Mês de Venda	Vendas Rede	Vendas Cielo	Vendas Amex	Depósito / Cancelamento	Total de Vendas
janeiro-09	345.872	420.791	66.498	2.691	835.850
fevereiro-09	1.258.196	1.379.977	163.993	101.689	2.903.855
março-09	1.387.412	2.111.615	3.590.348	21.846	7.111.221
abril-09	1.248.684	2.526.825	7.117.604	(425.836)	10.467.277
maio-09	1.575.012	2.873.915	3.725.770	256.747	8.431.443
junho-09	1.899.323	2.714.007	1.045.302	230.636	5.889.269
julho-09	1.306.812	1.764.622	725.848	(24.347)	3.772.935
agosto-09	1.219.974	1.409.333	407.993	404.190	3.441.490
setembro-09	1.245.671	1.607.345	740.709	133.400	3.727.124
outubro-09	3.684.572	4.420.975	606.017	1.204.745	9.916.308
novembro-09	4.658.916	4.158.304	622.084	311.107	9.750.411
dezembro-09	4.675.507	5.753.141	728.345	(303.920)	10.853.073
Total Geral	24.505.951	31.140.851	19.540.508	1.912.946	77.100.256,68

O que se vê é que, quando se trata de comércio digital de ingressos, a participação dos cartões de crédito como meio de pagamento – que, diga-se, já era muito expressiva nas vendas convencionais em bilheterias próprias e em pontos de

venda vantajosos – torna-se ainda mais relevante, respondendo por nada menos do que 97,52% do total de vendas realizadas.

Ante todo o exposto, considerando-se que a “comercialização de ingressos” é parte integrante do estatuto social da Requerente (cf. art. 3º, alínea c) e que os cartões de crédito enquanto meio de pagamento respondem pela maioria das vendas realizadas – quase 80% nas vendas em bilheteria próprias e pontos de venda vantajosos e 97,52% no comércio digital – é inequívoco que se trata de uma despesa, não apenas necessária, como (um insumo) essencial para a consecução desta atividade econômica sem a qual ela certamente poderia se revelar inviável ou, quando menos, seria sensivelmente prejudicada.

Assim, diante dos esclarecimentos e documentos apresentados, reputo que tais despesas correspondem efetivamente a serviços utilizados como insumos na prestação de serviços pela Contribuinte, devendo ser canceladas as glosas respectivas.

(iv) Grupo 11 - "Solução de Consulta 398/2004"

O referido grupo de glosas está assim descrito:

Grupo 11	313031010	CONDOMINIO - ADM PROPRIA	40.003,82	Solução de Consulta 398/2004	MANUTENÇÃO DA GLOSA
323061009	CONDOMINIO DE CASAS PROPRIAS	329.772,98			
Total (G11)		369.776,80			

A DRJ manteve a glosa efetuada sob a seguinte justificativa:

Quanto à essa despesa específica, deve ser destacado que o legislador dispôs sobre o desconto dos créditos referentes às despesas de aluguéis de “prédios, máquinas e equipamentos”, de

conformidade com as previsões contidas no inciso IV, do art. 3º, das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003.

Como consequência de um contrato de locação, uma das partes se obriga a ceder o uso e gozo de coisa móvel ou imóvel, mediante certa retribuição, sendo as despesas de condomínio destinadas a gastos relativos ao imóvel respectivo com diversos custos e despesas referentes às áreas comuns e rateados entre os condôminos. Dessa forma, percebe-se que despesas de condomínio não se confundem com o aluguel, e não havendo previsão legal específica, não é permitida a dedução de crédito correspondente, seja em relação aos condomínios pagos de imóveis próprios ou de terceiros.

A Contribuinte em seu Recurso defende:

Novamente, a fiscalização pecou por não se atentar para a atividade econômica desempenhada pela Recorrente e por lhe aplicar solução de consulta relativa a situações genéricas. Com efeito, não se trata aqui de situação em que o contribuinte toma créditos de despesas com condomínios do local da sua sede administrativa e gerencial. Não se trata, também, de taxa condominial relativa a imóvel com participação apenas indireta na prestação de serviços.

Todavia, entendo não assistir razão à Recorrente nesse tópico. Na hipótese dos autos, é indiferente se o condomínio pago é relativo à sedes administrativas ou casas de espetáculo. Não há como se conceber que os valores pagos a título de condomínio tem natureza de insumo, inexistindo previsão legal para o aproveitamento de tais créditos.

(v) Grupo 12 - "Solução de Consulta 590/2004"

Trata-se agora do seguinte grupo de despesas:

Grupo 12	312071003	CALL CENTER TERCERIZADO	1.706.261,62	Solução de Consulta 590/2004
Total (G12)			1.706.261,62	

A DRJ manteve a glosa efetuada sob a seguinte fundamentação:

No tocante à glosa das despesas com a contratação de call center terceirizado a impugnante reitera as mesmas razões de defesa apontadas no item 3.5.5. (Solução de nº 206/2011), que tratou das glosas com despesas com a prestação de serviços de telecomunicações (telefonia fixa e telefonia – móvel e instantânea), tendo em vista que no seu objeto social encontra-se prevista a atividade de venda de ingressos por diversos meios, sendo tais gastos fundamentais ao desempenho de tal atividade.

Nesse ponto não assiste razão à contribuinte, pelas mesmas fundamentações apresentadas em relação aos dispêndios realizados com telefonia fixa e móvel e taxas de cartões de crédito, tendo em vista que a contribuinte não indica qualquer contrato de produção de espetáculo em que exista obrigação contratual para dar suporte à esses gastos com call center

terceirizado, pois, na verdade, tais dispêndios configuram-se como despesas gerais da empresa, não vinculadas à espetáculos específicos, o que somente autoriza o seu aproveitamento para fins da legislação do IRPJ, como despesas necessárias.

Ademais, do exame da Solução de Consulta DISIT/7ª RF nº 590/2004 verifica-se que a consultante em questão atua no ramo de prestação de serviços de telecomunicações (Telemar Norte Leste), cujas necessidades de utilização do serviço de call center terceirizado em nada diferem da impugnante.

Se insurge o contribuinte defendendo a essencialidade de tal atividade ao exercício de sua operação fim.

Nesse ponto, tenho que não assiste razão à Contribuinte. Não há dúvida de que a atividade de call center é necessária para o exercício de sua atividade. Contudo, estas vinculam-se às atividades gerais da empresa, tal como as atividades administrativas rotineiras, não se vinculando a eventos específicos. Assim, legitimar a tomada de tais créditos, à meu ver, equivaleria, em última análise, à legitimar a tomada de créditos sobre sua própria folha de pagamentos e despesas administrativas.

(vi) Grupo 13 - "Solução de Consulta 72/2012"

Por fim, o último item de irresignação do contribuinte diz respeito ao seguinte grupo de despesas:

Grupo 13	311031001	MAO DE OBRA TEMPORARIO	4.803.872,88	Solução de Consulta 72/2012
Total (G13)			4.803.872,88	

A DRJ assim fundamentou a manutenção da glosa efetuada:

Do exame do objeto do contrato evidencia-se que a contratação pode ser motivada tanto para suprir necessidade regular ou extraordinária, sendo que o fato concreto somente ficará consignado por ocasião da solicitação da contribuinte do preenchimento de função carente de mão de obra. Assim, constata-se que o contrato em questão não se encontra vinculado a qualquer espetáculo produzido pela empresa, podendo ser utilizado para suprir qualquer carência de mão de obra da empresa em determinado momento.

Nesse aspecto também foi solicitada a realização de diligência para que restasse esclarecido quanto às despesas especificamente glosadas pela Fiscalização se as contratações em específico ocorreram em razão de despesas ordinárias ou extraordinárias (espetáculos específicos).

A Resposta foi assim apresentada:

I.2. Grupo 13 (mão de obra temporária)

Confira-se, no tocante ao presente grupo, a solicitação fiscal:

“Elucidar no que diz respeito as despesas do GRUPO 13 acima, se as contratações em específico foram realizadas junto a

Pessoas Físicas ou Jurídicas e, no segundo caso, se ocorreram em razão de despesas ordinárias (por ex. tarefa administrativas ordinárias) ou extraordinárias (por ex. espetáculos específicos/profissionais especializados), definindo exatamente a natureza de cada uma das contratações glosadas.”

Resposta

A Requerente informa que todas as contratações relativas a mão de obra temporária foram feitas diretamente de pessoas jurídicas, tendo os trabalhadores individuais, quando muito, assumido a posição de “anuente” no contrato firmado com a pessoa jurídica com a qual possuía vínculo empregatício.

Em todos os casos, os contratos firmados deixam claro o caráter temporário e extraordinário da contratação em razão de espetáculos realizados no período tendo muitos deles chegado, inclusive, a fazer menção expressa ao nome do espetáculo realizado.

Justificativa

Para corroborar a afirmação ora realizada, a Requerente houve por bem trazer dois grupos distintos de contratos.

*No primeiro grupo de contratos, a Requerente trouxe o contrato geral celebrado com a Soma Staffing Trabalho Temporário S.A. (conhecida pela marca “Allis” – **Doc. 10**) que previu, logo na sua cláusula primeira, que o seu objeto consistia no “fornecimento de mão de obra temporária” com a finalidade de “atender a eventual necessidade transitória decorrente de substituição de pessoal regular e permanente ou de acréscimo extraordinário de serviços”. Ademais, o próprio contrato deixou claro que a cessão não poderia superar o período de 3 meses. Neste sentido, o que se vê é que o caráter excepcional e temporário da cessão de mão de obra é inequívoco.*

*Além disso, cumpre chamar atenção para os diversos contratos acessórios ao contrato geral exposto acima celebrados diretamente com os trabalhadores temporários nos quais os mesmos termos do contrato geral foram reiterados. Neste caso, é importante destacar que nesses contratos acessórios foi indicada a função designada para cada trabalhador (**Doc. 11**).*

*Assim, o que se vê é que as funções diziam respeito a **bilheteiros, recepcionistas, carregadores, atendentes, garçons, orientadores de filas**, entre outros. Como se pode ver, todas as funções apontadas são indispensáveis não apenas para a atividade de venda de ingressos (e.g. bilheteiros) como também para a própria produção do evento (e.g. carregadores, recepcionistas, garçons entre outros). Trata-se, portanto, de despesa com mão de obra temporária essencial para a venda de ingressos e para a produção dos espetáculos realizados no ano autuado, caracterizando-se, desse modo, como inequívoco insumo.*

No segundo grupo, estão os diversos contratos igualmente celebrados com pessoas jurídicas para a contratação de profissionais cujo trabalho foi diretamente empregado na produção de espetáculos específicos (Doc. 12).

*Trata-se da contratação de **músicos, atores, diretores, coreógrafos**, entre outros que, por serem contratados para participação em espetáculos específicos (geralmente descritos no próprio contrato de prestação de serviços), **também não deixam de ser contratados de forma temporária e em caráter extraordinário**. Também neste ponto, não deve haver dúvidas que as despesas incorridas com a contratação destes profissionais são essenciais para a produção dos espetáculos.*

Ante o exposto, restou demonstrado e justificado o caráter extraordinário, temporário e essencial das despesas aqui tratadas para a consecução de atividades que compõem o objeto social da Requerente.

A questão da mão de obra deve ser analisada sob o seguinte prisma. A um lado, tem-se que toda atividade econômica necessita da contratação de mão de obra para o exercício de suas atividades, sejam aquelas rotineiras, administrativas, sejam aquelas operacionais, dedicadas à sua atividade fim.

À evidência, a contratação de mão de obra ordinária, seja por meio de sua própria folha de pagamentos, seja por meio de pessoas jurídicas especializadas na terceirização de mão de obra, não dão direito ao crédito de PIS e COFINS.

Todavia, excetua-se dessa regra aquelas situações em que a contratação se dá de forma extraordinária e diretamente ligada à prestação de serviços fins da empresa.

Nesse sentido, recente manifestação da RFB por meio da SOLUÇÃO DE CONSULTA COSITNº105,DE31 DE JANEIRO DE 2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. PEÇAS E PARTES DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CONTRATAÇÃO DE EMPRESA DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA.

Observados os demais requisitos legais, permitem a apuração de crédito da não cumulatividade da Cofins, na modalidade aquisição de insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº10.833, de 2003), os dispêndios da pessoa jurídica com:

- a) aquisição de produtos intermediários utilizados na produção de bens destinados à venda;*
- b) aquisição de partes e peças de reposição de máquinas empregadas diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda;*
- c) contratação de serviços de manutenção de máquinas empregadas diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda;*

d) contratação de empresa de trabalho temporário para disponibilização de mão de obra temporária aplicada diretamente na produção de bens destinados à venda.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, II; IN SRF nº404, de 2004, art. 8º, I, “b” e § 4o; Lei nº6.019, de 1974, arts. 2º e 4º.

PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 11/10/2016.

(...)

Nota-se que deve estar presente o caráter temporário, excepcional, da contratação de mão de obra.

Desse modo, voto por cancelar as glosas de créditos apenas daquelas contratações temporárias vinculadas a eventos específicos, por entender que apenas estas possuem o imprescindível caráter temporário e excepcional aptos à legitimar a tomada de créditos.

Cobrança de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

Quanto à cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, acolho as razões da contribuinte por entender que apenas a parcela relativa ao tributo está apta a atrair a incidência de juros de mora.

Voto de Qualidade - artigo 112 do CTN

O pedido apresentado pelo contribuinte não pode ser acolhido por este órgão julgador, nos termos da Súmula CSRF nº 1, que impede o afastamento de norma legal expressa sob argumento de inconstitucionalidade.

Ademais, tenho que não há substrato fático para a aplicação do art. 112 do CTN quando a divergência resida na interpretação acerca da legislação tributária.

RECURSO DE OFÍCIO

A Acórdão Recorrido acatou parcialmente a impugnação do contribuinte, exonerando parte do crédito tributário.

O acórdão proferido pela DRJ está devidamente fundamentado naqueles tópicos em que determinou o cancelamento das glosas efetuadas, razão pela qual acolho suas razões de decidir:

3.1. Das glosas do Grupo 01 (Contas Outros Custos)

Nesse tópico a contribuinte reitera a sua preliminar de nulidade pelo fato da fiscalização não ter tido o cuidado de verificar a composição dos lançamentos efetuados nessas contas contábeis, apresentando a justificativa na planilha como “valor genérico

sem discriminação”, preliminar já afastada conforme fundamentação efetuada linhas atrás.

Analisando os elementos de provas trazidos aos autos pela contribuinte, os esclarecimentos sobre as suas atividades, e a conceituação de insumo adotado neste julgamento, e a planilha de fls. 1678/1680, por meio da qual a impugnante discrimina custos e despesas de naturezas diversas, que, no seu entendimento, são essenciais para a prestação dos serviços oferecidos pela contribuinte, chega-se às seguintes conclusões.

Em primeiro lugar, identifica-se na especificação dos pagamentos efetuados e explicados em referida planilha, que muitas dessas despesas e/ou custos apresentam evidências de insumos, sem os quais as realizações dos eventos oferecidos pela contribuinte seriam prejudicados, ou sequer poderiam ser oferecidos ao público. Entre os quais destacam-se: despesas com produção (materiais, montagem e desmontagem de shows, afinação de instrumentos musicais, materiais de produção, montagem de camarote para artistas, serviços de preparação vocal, entre outros), despesas relativas a diferenças de hospedagens, despesas com cachês artísticos, locação de equipamentos, implantação da estrutura do Cirque du Soleil para o espetáculo Quidam.

Analisando a farta documentação trazidas aos autos – notas fiscais e recibo de fls. 1685/1822, elabora-se, de forma ilustrativa, alguns exemplos que podem servir como subsídios para a resposta da pergunta estabelecida na construção do conceito de insumo no presente Voto, a seguir lembrada visando melhor fixação: A prestação de serviço ou despesa em questão é indispensável para a realização do espetáculo/evento, e a sua não efetivação implica em obstáculo para o oferecimento do serviço ao público?

Na tabela abaixo os valores () inseridos são os constantes nos recibos ou notas fiscais, com a correspondente indicação logo abaixo da sua localização no processo, não sendo considerado os valores de eventuais retenções, como consta na planilha elaborada pela impugnante. Com relação às explicações fornecidas pela contribuinte na planilha de fls. 1678/1680, foram acrescentadas na tabela comentários deste Relator, dentro do conceito firmado de insumo e a questão supra citada, a saber:*

(TABELA 3)

Assim, com base na amostragem efetuada em valores relevantes, evidencia-se que os documentos e elementos supra indicados denotam que nas contas contábeis intituladas “Outros Custos” efetivamente foram registrados despesas e/ou custos que possuem características de insumos para fins da legislação do PIS/Cofins, o que permite as suas respectivas utilizações como créditos de citadas contribuições, não podendo prosperar as glosas genéricas de todos os valores registrados nessas contas promovidas pela autoridade fiscal, tendo como exclusiva motivação indicada no Anexo I do Termo de Constatação Nº 01 “créditos de valores genéricos sem discriminação”.

Desse modo, devem ser canceladas as glosas de créditos constantes no Anexo I do (TC) concernentes às 04 (quatro) contas contábeis intituladas “Outros Custos” e “Outros” pelos motivos acima expostos.

3.2. Da glosa dos Grupos 02, 03 e 04 pela motivação: “Divergências do ramo de atividade principal da contribuinte”

Com relação aos Grupos 02, 03 e 04 de glosas motivadas pelo entendimento da autoridade fiscal de que as despesas e/ou custos não poderiam ser utilizados por insumos, sob a justificativa de que divergiriam do ramo de atividade principal da contribuinte, vislumbra-se que assiste razão à contribuinte quando afirma que não foi levado em conta que uma das principais atividades econômicas desenvolvidas pela empresa é a promoção, organização, produção, agenciamento, programação e execução de shows e espetáculos artísticos em geral, com atuação verticalizada em todas as etapas da produção dos eventos.

Nesse diapasão, foram apresentados elementos na peça impugnatória que evidenciam que muitos desses custos e/ou despesas estavam vinculados às avenças contratuais firmadas com os artistas e/ou produções responsáveis pelos espetáculos, bem como decorriam de obrigações vinculadas às exigências de diversas prefeituras e órgãos de segurança, previstas em diversos atos administrativos (Decretos, Resoluções, entre outros).

Assim, como base nos elementos disponibilizados pela impugnante, será elaborada tabela demonstrativa, onde será evidenciado, por tipo de conta contábil, a improcedência das glosas efetuadas dos custos e/ou despesas registradas nessas contas, com o indicação dos elementos e documentos que ensejaram o acatamento desses dispêndios como insumos necessários para as realizações dos espetáculos, a saber:

(TABELA 4)

Nesse ponto, cabe registrar que os atos administrativos acima indicados (Decreto nº 49.969/2008 do Município de São Paulo; Resolução da Secretaria de Segurança do Estado do Rio de Janeiro SESEG nº 13/2007) foram juntados pela impugnante às fls. 1890/1926 dos autos.

Desse modo, impõe-se seja revertida todas as glosas dos valores registrados nas contas contábeis inseridas na planilha acima, constantes do Anexo I do Termo de Constatação Nº 01.

3.4. Das glosas do Grupo 06 pela motivação: “Serviços prestados por pessoas físicas não geram direito a créditos de PIS/Cofins”

No grupo em questão encontram-se inseridas as glosas efetuadas relativas às prestações de serviços contabilizadas nas contas: alpinista (rigger), carregadores, comissários, garçom, interprete, passadeiras e camareiras, profissionais de operação,

profissionais de produção, técnico de áudio e filmagem, traduções e legendas, vistoriadores, vistos e contratos de trabalho.

A autoridade fiscal apresenta no Anexo I do Termo de Constatação Nº 01 a seguinte justificativa para a vedação aos créditos inseridos em citadas contas: “Serviços prestados por pessoa física não geram direito a créditos de PIS/Cofins - §2º Inciso I, da Lei 10.637/2002 e Lei 10.833/2003”, sem no entanto apresentar qualquer documento comprobatório de que efetivamente tenham ocorridos pagamentos destinados a pessoas físicas.

Por outro lado, em sua peça impugnatória a contribuinte afirma que nenhum dos serviços glosados relativos ao grupo em apreço foram pagos a pessoas físicas, mas, sim, a pessoas jurídicas.

A documentação apresentada pela requerente para corroborar sua argumentação foi composta dos seguintes elementos: (i) contratos de prestação de serviços relativos às despesas glosadas; (ii) boa parte das notas fiscais emitidas pelos prestadores de serviços ao longo do ano-calendário de 2009 (doc. de fls. 2186/3018), sendo apresentada a seguinte planilha demonstrativa visando facilitar o acesso aos documentos acostados:

(TABELA)

Assim, em face do expressivo quantitativo de documentos acostados, pode-se verificar, a título ilustrativo, os seguintes beneficiários pessoas jurídicas nos documentos apresentados pela contribuinte, em relação aos seguintes valores supostamente atribuídos a pessoas físicas, a saber:

(TABELA 5)

*Nesse cenário, não obstante a demonstração acima realizada, que alcançou uma pequena amostra dos documentos apresentados, que alcançaram mais de 800 comprovantes de dispêndios (notas fiscais e recibos), deve ser destacado que em todos os documentos apresentados pela impugnante não se identifica um pagamento sequer efetuado a pessoa física, fato que põe por terra a fundamentação para as glosas desses serviços, que na visão da autoridade fiscal teriam sido **pagos para pessoas físicas**, com a consequente vedação do aproveitamento dos créditos do PIS/Confins, em face das determinações contidas no §2º Inciso I, da Lei 10.637/2002 e Lei 10.833/2003.*

À toda evidência a única justificativa para tal procedimento adotado pela fiscalização somente pode ser compreendida por uma análise superficial, focada exclusivamente nos aspectos dos serviços prestados, que sem dúvida aparentam ter a essência da natureza individual do trabalho. Entretanto, nada disso foi confirmado com base em toda a documentação apresentada pela contribuinte, a qual sempre esteve a disposição da autoridade fiscal, fato que compromete a qualidade do trabalho realizado.

Nesse sentido, materializa-se nesse ponto em questão a inexistência do fato imponible na exigência fiscal, não se configurando o nascimento da obrigação tributária, pela aplicação da hipótese de incidência inadequada, não condizente com os pagamentos efetuados pela empresa para prestadores de serviços pessoas jurídicas.

Assim, devem ser consideradas improcedentes todas as glosas efetuadas nas contas contábeis inseridas na tabela acima.

3.5.1. Solução de Consulta DISIT/8ª RF nº 158/2009

A Solução de Consulta em tela serviu de fundamento para glosas dos dispêndios realizados com segurança e vigilância e contratação de seguro, devendo, em primeiro lugar, ressaltar que a consulente objeto dessa manifestação da administração atua no ramo de serviços de tecnologia de informação, solução integrada de loterias, entre outros, atividades que em nada se assemelham aos serviços prestados pela fiscalizada.

No caso em apreço, a contribuinte desempenha atividades econômicas que, por suas naturezas, requerem a contratação de “segurança privada” e “seguros”, pois seus eventos assim determinam.

Senão vejamos.

No tocante às glosas dos dispêndios realizados com segurança e vigilância as próprias atividades desenvolvidas pela empresa justificam o aproveitamento desses valores como créditos de PIS/Cofins, pois boa parte dos espetáculos produzidos conta com grandes públicos, os quais têm, como riscos potenciais, a possibilidade de tumultos,

brigas e balbúrdias. Além disso, alguns desses cuidados precisam ser tomados, na maioria das vezes, por decorrência de obrigações legais e infralegais, como mencionado no item 3.2 do presente Voto, por ocasião da análise das glosas específicas com gastos com a polícia militar, no caso concreto em atendimento à Resolução da Secretaria de Segurança do Estado do Rio de Janeiro SESEG nº 13/2007.

Ademais, não se pode cogitar a realização de eventos dessa natureza com o concurso exclusivo da polícia militar, pois sua atuação restringe-se à proteção das áreas públicas, sendo muito comum, no caso de jogos de futebol, por exemplo, a contratação de segurança particular para a vigilância interna dos estádios, como já fartamente noticiado na mídia em polêmicos casos de violências praticadas nesses eventos esportivos.

Nesse sentido devem ser restabelecidos os créditos originários dos dispêndios com segurança e vigilância.

Com relação às despesas com seguros existem nos autos elementos que evidenciam que tais gastos decorreram de

diversas obrigações contratuais firmadas, sendo possível apresentar os seguintes exemplos:

□ *Exigência inserida nos contratos de cessão de uso de espaço (camarotes) impondo-lhe o dever de contratar seguro de responsabilidade civil. Exemplo: alínea b, da cláusula 2.1 do Contrato firmado com a empresa ASSIST-CARD DO BRASIL LTDA, doc. de fls. 1996/1999, a seguir transcrita:*

2.1 A T4F compromete-se a:

*(a) (...) (b) manter vigente um **seguro de responsabilidade civil** para quaisquer eventos a serem apresentados nas dependências do CREDICARD HALL com venda de ingressos para o público; (grifei)*

□ *Cláusula 29 do contrato do Cirque du Soleil, pela qual a contribuinte assumiu o ônus de contratar seguros abrangendo diversas coberturas, entre as quais destacam-se: responsabilidade geral cobrindo lesão corporal e danos materiais; seguro de automóvel, cobrindo as atividades dos veículos fornecidos para o pessoal do Circo, seguro de remuneração de trabalhadores, entre outros, doc. de fls. 1871/1873.*

Em contrapartida, mais uma vez, evidencia-se que as glosas dessas despesas foram efetuadas de forma genéricas, não sendo provado pela autoridade fiscal que esses gastos com seguros foram exclusivamente destinados a promover coberturas relacionadas aos seus próprios bens móveis/imóveis e funcionários, situação que levaria ao entendimento de que tais gastos teriam o viés de despesas dedutíveis do IRPJ e não insumos para fins de crédito de PIS/Cofins, caracterizando economicidade de provas por parte da fiscalização.

Por outro lado, as provas carreadas pela impugnante sinalizam para o fato de que tais dispêndios foram indispensáveis para as realizações dos eventos, pois trataram-se de avenças contratuais, cujo descumprimento geraria danos para as prestações desses serviços.

Por essas razões devem ser consideradas improcedentes as glosas efetuadas com os gastos com seguros.

3.5.2. Solução de Consulta DISIT/5ª RF nº 17/2012

Com relação às despesas com refeição e alimentação, em situação semelhante identificada nos gastos com seguros abordados no item precedente, vislumbra-se nos autos evidências que demonstram que tais gastos foram originários de avenças contratuais firmadas, e para tanto apresenta-se os seguintes exemplos:

□ *Cláusula 10.3 do contrato de prestação de serviços relativo ao espetáculo Quidam do Cirque du Soleil, doc. de fls. 1839/1840, que obriga a contribuinte a fornecer, exclusivamente à sua custa, refeições, uma variedade de bebidas e lanches, para o seu próprio pessoal alocado ao evento, bem como o pessoal do*

Circo, abrangendo os períodos de montagem e desmontagem dos equipamentos do Circo;

□ *Cláusula 10 do contrato firmado para o espetáculo musical do grupo “AC/DC”, que estabelece o fornecimento de alimentação para o artista e sua equipe, doc. de fl. 3026.*

Também faz parte dos elementos comprobatórios apresentados pela contribuinte a contratação de serviços de acompanhamento nutricional, visando garantir que as exigências firmadas com o Cirque du Soleil fossem atendidas, nos termos do contrato firmado com a empresa Controlare -Assessoria em Segurança Alimentar Ltda., doc. de fls. 3029/3037, e respectivos Anexo I – Cronograma dos espetáculos do circo (fl. 3038), e Anexo II - Manual de Boas Práticas Operacional do Cirque du Soleil Brasil.

Nesse sentido, devem ser revertidas as glosas efetuadas com as despesas com refeição e alimentação, pois o conjunto probatório inserido na peça impugnatória indicam para gastos vinculados e indispensáveis para as realizações dos espetáculos.

3.5.3. Solução de Consulta DISIT/8ª RF nº 180/2012

Aplicam-se às glosas efetuadas com base na Solução de Consulta acima identificada, relativas às despesas com hospedagens, passagens e condução, as mesmas razões já indicadas nos itens precedentes, pois decorrem, também, de cláusulas contratuais firmadas para a realização do espetáculo do Cirque du Soleil, que impunham ao contribuinte a obrigação de realizar tais dispêndios para toda a equipe de referido circo, de conformidade com as cláusulas 11 e 12 do contrato em tela, doc. de fls. 1840/1841.

Deve ser destacado que tais exigências não se restringiram ao contrato firmado com referido Circo, pois também são encontradas nas cláusulas 5 e 8 do contrato firmado com Banda “AC/DC”, gerando compromisso de fornecimento de acomodações e alimentação para os integrantes de citado conjunto, doc. de fls. 3024/3025.

Nesse cenário, considerando a realização de glosa genérica por parte da fiscalização, sem a juntada de qualquer prova indiciária, não tem como ser afastada a argumentação da impugnante de que nas contas glosadas não foram contabilizadas as despesas “corporativas” de viagens, realizadas por diretores e representantes da empresa em viagens, pelo fato que tais dispêndios teriam sido registrados, em tese, em outras contas, não sujeitas às glosas em questão.

Com relação às despesas com figurino apresenta-se os mesmos fundamentos indicados por ocasião das análises das despesas com “perucaria” e “maquiagem”, item 3.3 do presente Voto:

JUSTIFICATIVA PARA ADMISSÃO DOS CRÉDITOS - ELEMENTOS COMPROBATÓRIOS

Elemento fundamental à produção de qualquer espetáculo ou obra teatral. -Desnecessário em face da clara vinculação com o objeto social da impugnante e natureza dos eventos produzidos.

Pelo exposto, devem ser restabelecidos os créditos de insumos inseridos nas contas contábeis: Figurino; Hospedagem – Diárias e Taxas; Hospedagem – Outros; Estacionamento; Viagens-Passagens; Condução.

3.5.4. Solução de Consulta DISIT/8ª RF nº 181/2012

Quanto ao grupo de despesas glosadas com base na Solução de Consulta acima indicada, sustenta a contribuinte que houve por parte da fiscalização uma má compreensão das atividades econômicas desempenhadas pela empresa, bem como das naturezas das obrigações pactuadas em contratos.

A ementa da Solução de Consulta indicada sinaliza para o entendimento da RFB sobre a impossibilidade de geração de direito a crédito nos casos de despesas com propaganda e publicidade realizada pela pessoa jurídica para a promoção e divulgação da sua própria marca e produtos, caracterizando-se como serviços tradicionais de marketing do próprio negócio.

Por outro lado, os elementos trazidos aos autos pela impugnante indicam que as diversas despesas glosadas não foram destinadas a divulgar a sua própria marca, objetivando, sim, à promoção e divulgação de marca de terceiros, nos termos dos exemplos apontados na sua peça impugnatória em relação aos espetáculos Cirque du Soleil e Blue Man Group.

Os argumentos apresentados evidenciam que nas produções de encartes para os espetáculos existe a intenção de superar a mera divulgação do evento em si, sendo forte o objetivo promocional de marca de terceiros, que muitas das vezes passa a condição de patrocinadores desses eventos, de conformidade com os diferentes tipos de encartes trazidos aos autos, doc. de fls. 3105/3110, os quais possuem conteúdos semelhantes no aspecto da divulgação de terceiros.

Desse modo, essa estratégia de atuação encontra respaldo diferenciado dentro do objeto social da empresa, com base na contemplação da atividade: aquisição, negociação e transferência de direitos publicitários, bem como o agenciamento de propaganda e publicidade e sua execução e divulgação em veículos de imprensa, além da prestação de serviços de publicidade em geral, da mesma maneira que adota o nome de importantes marcas em suas casas de espetáculos: Credicard Hall, Teatro Abril, Chevrolet Hall, entre outros.

Nessa forma de atuação a contribuinte visa agregar valor nessa prestação de serviço atrelando à marca de uma empresa a imagem de um evento de grande prestígio, e para comprovar a realização desses serviços faz juntada de diversos contratos firmados com empresas de peso no cenário nacional, destacando-se entre outras o Bradesco, CEF, Claro, Shopping Iguatemi, TIM, Citibank, Ipiranga, Grandene, TAM e Samsung, doc. de fls. 3112/3965.

A título exemplificativo, em face da farta documentação, apresenta-se, a seguir, transcrição de cláusula contratual firmada no contrato de patrocínio com a Caixa Econômica Federal, doc. de fls. 3112/3118, a saber:

CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO - O presente contrato regula os direitos e obrigações pertinentes ao patrocínio para o Pacote Nacional MPB Popular que é um pacote de shows com dez artistas nacionais selecionados pela CONTRATADA e aprovados pela CONTRATANTE, durante a vigência deste contrato, totalizando vinte apresentações no Credicard Hall, Rua Bento Branco de Andrade Filho, 400, Vila Almeida, CEP 04757-100, em São Paulo.

Do exame amostral desses contratos verifica-se que não se vislumbra intenções de promover a publicidade da autuada, e sim a divulgação da marca de terceiros.

Desse modo, identifica-se uma vinculação nos serviços de propaganda em questão como insumo para a prestação e serviços de promoção de marcas de terceiros, pois a sua não efetivação inviabilizaria a atividade em comento.

Nesse contexto, verifica-se que a motivação das glosas adotada pela fiscalização alcançou Solução de Consulta que não tratou da matéria fática em questão, pois no caso concreto as despesas de propagandas destinam-se a divulgar marcas de terceiros, e encontram-se vinculadas com os eventos realizados pela contribuinte, não se configurando como meros gastos realizados com o marketing da própria empresa.

Nesse diapasão, impõe-se sejam consideradas improcedentes as glosas efetuadas nos custos/despesas registradas nas contas: Assessoria e Consultoria de Informática; Data Center/Hosting; Desenvolvimento de Sistemas; Serviços de Infraestrutura Rede; Serviços de Link e Dados; Assessoria de Imprensa; Produção Gráfica e RTVC; Cinema; Flyers e Cartões Postais; Rádio; Revistas; Serviços de Clipping, Televisão; Internet; Jornais; Mídia Externa; Serv. De Vídeo, Fotografia e Filmagem; Outros Custos de Mídia e Publicidade.

3.5.10. Solução de Consulta DISIT/6ª RF nº 88/2009

A Solução de Consulta em questão serviu de fundamento para glosa dos dispêndios realizados com consumo de água no estabelecimento industrial de uma empresa metalúrgica, objetivando a refrigeração ou resfriamento de máquinas, moldes e injetores.

Assim, o primeiro aspecto que chama a atenção é a total incompatibilidade entre as atividades realizadas pela consulente e a autuada, e o segundo refere-se a realização de mais uma glosa genérica, de toda uma conta contábil, sem qualquer elemento comprobatório que indique qual tipo de consumo de água está sendo examinada no presente tópico.

Por outro lado, a contribuinte alega que a despesa em questão contempla, não só o seu consumo em suas instalações, mas também o fornecimento de água potável aos artistas estrangeiros responsáveis pelas performances artísticas produzidas no Brasil.

A título de exemplo, destaca a impugnante a cláusula 10.3.2 do contrato relativo ao Cirque du Soleil, que impõe à contribuinte o dever de fornecer água potável à toda a equipe de artistas, doc. de fl. 1840, conforme transcrição a seguir:

*10.3.2 Além disso, em cada Local da Turnê, a T4F deverá disponibilizar em todos os momentos, exclusivamente à sua custa e despesa e gratuitamente, quantidades adequadas e contínuas de **água potável** a partir da Data de Ocupação até a Data de Encerramento para consumo do Pessoal do Cirque e do Pessoal da T4F. (grifei)*

Ora, considerando que o espetáculo “Quidam” do mencionado circo foi realizado em 09 (nove) capitais brasileiras, e considerando, ainda, o número de artistas e pessoal de apoio necessário para realização de cada evento, pode se ter uma dimensão da expressividade desse consumo de água, apenas em relação a uma única produção realizada pela contribuinte.

Assim, da mesma forma como relatado em itens anteriores, a opção da fiscalização em realizar glosas genéricas, de todos os valores registrados nas contas contábeis, não se coaduna com o rol de atividades desempenhadas por uma empresa prestadora de serviços tão diversificados.

Dessa forma, como não foi provada pela fiscalização que tipo de consumo de água foi glosado, se relacionado às atividades normais da empresa, ou se vinculados aos eventos, com base em avenças contratuais, deve ser restabelecido os créditos dos insumos registrados na conta contábil: Água.

4. Da glosa do Grupo 08: créditos específicos a título de “Cashê Artístico em Moeda Nacional”

Diferentemente dos itens anteriores, o tópico em questão não trata de glosa de créditos em função da natureza do custo e/ou despesa e sua conceituação de insumo para fins das contribuições para o PIS e a Cofins.

O ponto em tela está relacionado à glosa de créditos específicos, a título de “cachê artístico em moeda nacional” no montante de R\$ 923.391,84, referentes aos meses de janeiro a março do ano-calendário de 2009, em razão de não terem sido apresentados à fiscalização os correspondentes comprovantes de pagamento ou notas fiscais, ou terem sido apresentados comprovantes de pagamento a menor, tratando-se, portanto de questão meramente documental.

Para suprir a falta de documentação apresentada no curso da ação fiscal, a contribuinte junta à sua peça impugnatória, os seguintes elementos:

☐ *Planilha com a indicação dos documentos trazidos aos autos, doc. de fls. 3733/3734;*

□ *Os comprovantes de pagamentos dos valores que deixaram de ser demonstrados no curso do procedimento fiscal, doc. de fls. 3735/3872.*

Em face da expressiva quantidade de documentos anexados ao presente processo, aplica-se critério de amostragem para o deslinde desse ponto, com base na eleição dos documentos que apresentaram os maiores valores em mencionada planilha.

Eleitos os documentos que serão analisados individualmente, deve ser destacado que os valores informados na planilha elaborada pela contribuinte foram previamente cruzados com as informações constantes no Anexo IV do Termo de Constatação Nº 01, no sentido de assegurar que esses documentos foram efetivamente apontados como faltantes pela autoridade fiscal, e por consequência fazem parte da glosa em apreço.

Feitas essa considerações, apresenta-se a seguir tabela indicando os documentos e ou comprovantes de pagamentos originalmente não apresentados no procedimento fiscal, cuja pendência encontra-se agora solucionada, a saber:

(TABELA 6)

Não obstante a amostragem acima indicada ter alcançados poucos documentos apresentados pela impugnante, cabe registrar que o total examinado, no montante de R\$ 755.393,57, representa 81,81% do montante global da glosa em questão (R\$ 923.391,84).

Desse modo, superada a ausência de apresentação de documentos e comprovantes de pagamentos de cachês artísticos em moeda nacional deve ser cancelada a respectiva glosa de créditos dessa natureza.

5. Da glosa do Grupo 09: diferença entre Planilha apresentada pelo contribuinte e os valores declarados no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON

A glosa relacionada a esse tópico foi gerada pela identificação de diferenças entre os valores dos créditos declarados pela contribuinte no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON, e os valores informados em planilha entregue pela contribuinte em 18/06/2013.

Nos esclarecimentos apresentados no curso do procedimentos fiscal a contribuinte procurou justificar essas diferenças com base em critérios distintos adotados para os preenchimentos desses documentos (DACON e planilha). Na oportunidade foi informado que na planilha foram considerados os dados extraídos diretamente da escrituração contábil, que adota para seus lançamentos regime de competência, enquanto para o preenchimento do DACON os créditos foram informados com base nas notas fiscais fornecidas pelos seus fornecedores adotando-se as datas dos efetivos pagamentos (regime de caixa).

Para suprir essa suposta inconsistência a contribuinte apresentou nova planilha, adotando o mesmo critério utilizado no preenchimento do DACON, tendo efetuado o protocolo desse documento em 13/08/2013.

Assim, insurge-se a contribuinte em relação à essa exigência, em face de 03 (três) circunstâncias específicas. A primeira pela fiscalização ter desconsiderado a segunda planilha (13/08/2013), a segunda pela glosa ter sido efetuada a partir de uma planilha, sem a identificação de provas capazes de invalidar os valores declarados no DACON. E, por último, pelo fato de não terem sido considerados os meses em que os valores dos créditos mensais informados na planilha superam os valores declarados no DACON.

Analisando os elementos trazidos aos autos evidencia-se que assiste razão à contribuinte.

A uma porque existem evidências no sentido de que efetivamente foi entregue em 13/08/2013 uma nova planilha demonstrativa das bases de cálculo e créditos de PIS/Cofins, nos termos do Recibo de Entrega de Arquivos Digitais, emitido pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais, doc. de fls. 4101 - primeiro arquivo da relação -, e de conformidade com o item 3 da resposta apresentada pela contribuinte, doc. de fls. 4102/4103, em atendimento ao Termo de Fiscalização, datado de 30/07/2013.

Dessa forma, como não existe menção no Termo de Constatação Nº 01 de qualquer inconsistência em relação a segunda planilha, fica prejudicada qualquer análise das Tabelas 1 e 2 apresentadas pela contribuinte em sua peça impugnatória, doc. de fls. 1561/1562, onde procurou demonstrar que com a adoção de critério único, regime de caixa, o mesmo adotado no DACON, as diferenças ficariam bem reduzidas.

De toda sorte, a segunda motivação para identificar falha no procedimento adotado pela fiscalização remanesce, qual seja a falta de elementos probatórios para justificar a glosa dos créditos de PIS/Cofins, implementada pela mera identificação de diferença entre planilha apresentada pela contribuinte e o DACON, pois seja qual fosse a planilha, a primeira ou a segunda, a fiscalização deveria identificar qual tipo de crédito informado no DACON estaria sendo vedado.

Tal fato agrava-se pela terceira motivação, qual seja a consideração apenas dos meses em que os valores informados na planilha foram inferiores aos valores declarados no DACON, sem nenhuma manifestação sobre os meses em que a situação foi reversa, fato que ocorreu nos meses de maio, junho, julho, outubro e novembro, ou seja, quase que metade do ano.

A constatação fática acima, por si só, ensejaria um maior aprofundamento por parte da fiscalização, tendo em vista que, em termos anuais, os valores informados na planilha de 18/06/2013 estão superiores aos valores declarados no DACON, o que, de certa forma, resultaria, em tese, em valores apropriados de créditos a menor.

Assim, não andou bem a fiscalização em deixar de lado esses meses em que foi identificado uma diferença negativa entre os créditos informados, exigindo, como glosa de créditos de PIS/Cofins, apenas os meses em que foram identificadas diferenças positivas, pois afinal de contas todos os elementos utilizados para tal prática foram elaborados pela contribuinte (planilha e DACON).

Ademais, os créditos de PIS/Cofins de meses anteriores podem ser utilizados nos meses subsequentes. Veja-se, a respeito desse tema de aproveitamento de crédito, a dicção do § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/ 2003, verbis:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I – (...)§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequêntes. (grifei)

Com relação a esse último ponto cabe, ainda, destacar, que em nenhum momento existe manifestação da autoridade fiscal em relação ao regime correto para apropriação dos insumos, para fins de apuração dos créditos de PIS/Cofins, competência ou caixa, quando em decorrência desse posicionamento poderia ser identificada alguma infração à legislação tributária por preenchimento incorreto do DACON, dando suporte às respectivas exigências.

Por essas razões, devem ser restabelecidos os créditos de PIS/Cofins que foram glosados em face das diferenças encontradas em informações disponibilizadas em planilha e DACON.

Assim, voto por NEGAR PROVIMENTO ao RECURSO DE OFÍCIO e DAR PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO para determinar a o cancelamento das glosas relativas à:

Grupo 09 (serviços de telefonia fixa, móvel e link e dados);

Grupo 10 (custos com taxas de cartão de crédito)

Grupo 13 (mão de obra temporária), limitados aos contratos em que o contribuinte efetuou a vinculação à um evento ou espetáculo específico.

Afastar a incidência do juros de mora sobre a multa de ofício.

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira

Incidência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

Fui designado para redação do voto vencedor nesta matéria, para a qual adoto as razões do Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais nº 9101-00539, abaixo reproduzido no que tange ao tema.

“O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário 'é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).'

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

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 tributário dela decorrente. (destacou-se)

A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida 'juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago' (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora 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.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art.950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996,

art. 61, §1º).

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Cabe referir, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

(...)

No mesmo sentido, aliás, tem decidido o Superior Tribunal de Justiça, conforme ementa abaixo reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.

Assim, voto pela incidência de juros sobre a multa de ofício.

Processo nº 19515.720162/2014-08
Acórdão n.º **3201-003.073**

S3-C2T1
Fl. 5.875

Marcelo Giovani Vieira - Redator Designado