



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721993/2013-16
RESOLUÇÃO	3301-002.254 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REDFACTOR FACTORING E FOMENTO COMERCIAL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora. O Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede votou pelas conclusões considerando que o acórdão recorrido apreciou a impugnação sob a égide do Resp 1.221.170.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rodrigo Kendi Hiramuki, Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão que julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente os autos de infração lavrados para

exigência de contribuições ao PIS e à Cofins referentes ao ano-calendário de 2009, no regime não cumulativo, decorrentes de glosa de créditos escriturados pela contribuinte.

2. O lançamento alcança, em síntese, para o PIS, principal de R\$ 153.710,05, juros de R\$ 57.751,45 e multa de ofício de R\$ 115.282,56, totalizando R\$ 326.744,06, e, para a Cofins, contribuição de R\$ 707.997,85, juros de R\$ 266.006,69 e multa de ofício de R\$ 531.998,41, total de R\$ 1.505.002,95, com incidência de juros pela taxa Selic inclusive sobre a multa de ofício, tida pela DRJ como parte integrante do crédito tributário.

3. A fiscalização glosou créditos vinculados a despesas registradas em diversas contas contábeis que entendeu não configurarem insumo para fins de PIS e Cofins, notadamente as rubricas de:

Créditos Glosados	Descrição da Conta Contábil	Código da Conta Contábil
Serviços que não se enquadrariam no conceito de insumo, por falta de previsão legal, e, por tal razão, não fariam jus ao creditamento do PIS e da COFINS	Anúncio e Publicações	3.1.1.01.0002
	Assinatura Jornais Revistas	3.1.1.01.0003
	Conservação de Bens	3.1.1.01.0007
	Correios e Telégrafos	3.1.1.01.0010
	Despesas de Condomínio	3.1.1.01.0013
	Despesas Legais	3.1.1.01.0014
	Despesas c/ Condução	3.1.1.01.0016
	Acordos Jurídicos	3.1.1.01.0019
	Honorários Advocatícios	3.1.1.01.0024
	Impressos Material Escritório	3.1.1.01.0026
	Material de Consumo	3.1.1.01.0029
	Outras Desp Administrativas	3.1.1.01.0031
	Pequenos Utensílios	3.1.1.01.0032
	Seguros Gerais	3.1.1.01.0037
	Telefone e FAX	3.1.1.01.0040
Viagens e Estadias	3.1.1.01.0042	
Despesas com Cartório	3.1.1.01.0046	
Serviços que não teriam sido comprovados serem insumos na cadeia de prestação de serviços da Impugnante	Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica	3.1.1.01.0038 3.1.1.01.0052

Imagem: extraído do RV

4. Em seu acórdão, a DRJ manteve integralmente essas glosas por entender que se tratam de: (i) despesas administrativas, operacionais ou de apoio, não essenciais nem relevantes como insumo à prestação de serviços da recorrente, citando inclusive soluções de divergência da Cosit, além de reafirmar a impossibilidade de crédito em relação a (ii) serviços terceirizados voltados à manutenção da própria empresa ou à mera captação de clientes.

5. Por economia processual e por retratar adequadamente a demanda, adoto o relatório constante da decisão de primeira instância, com os destaques e complementações que faço a seguir para melhor compreensão:

Relatório

Aprecia-se irresignação interposta em 18-10-2013 (fl. 1.061), em face de Autos de infração, cientificados em 18-9-2013 (fl. 998 c/c 1018) e lavrados neste sentido:

No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em ação fiscal no estabelecimento da empresa, acima identificada, dando cumprimento à determinação contida no MPF-F acima referido, que teve como objeto a verificação da regularidade da apuração e do recolhimento dos tributos: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS não-cumulativos, ano-calendário de 2009, com a lavratura de Termo de Início de Fiscalização e Intimação Fiscal, cuja ciência se deu em 12/04/2012, para apresentação de livros fiscais e contábeis, elementos, dados e documentos descritos no mencionado Termo, na forma das disposições contidas nos artigos 904, 911, 927 e 928 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000, de 26/03/99.

2. Após a análise dos elementos e informações apresentados, VERIFICAMOS e CONSTATAMOS irregularidades ocorridas na determinação e recolhimento do IRPJ e CSLL e a utilização de créditos do PIS e da COFINS em excesso no período abrangido pelo Procedimento Fiscal em tela.

3. Em consequência, efetuamos os lançamentos devidos, tendo sido constituído o crédito tributário por meio de competente auto de infração, conforme a seguir descrito.

A - PROCEDIMENTOS ADOTADOS

4. Em 12/04/2012, a empresa fiscalizada foi intimada a apresentar os livros, documentos contábeis e fiscais pertinentes e arquivos digitais, além de informações referentes a valores lançados a título de custos e as bases de cálculo do PIS e da COFINS, dando início à fiscalização, conforme consta no "Termo de Início de Procedimento Fiscal" de mesma data, anexo ao processo.

5. A empresa fiscalizada, REDFACTOR FACTORING E FOMENTO COMERCIAL S/A., apresentou sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ 2010 - ano-calendário de 2009 consoante declaração recepcionada e arquivada sob n°. 06093-75, optando pela sistemática do LUCRO REAL.

6. Em 26/04/2012, o contribuinte apresentou o solicitado na intimação acima.

7. Em 06/12/2012, a empresa fiscalizada foi cientificada da continuação dos procedimentos fiscais, conforme consta no Termo 2 de Prosseguimento de Procedimento Fiscal anexo ao processo.

8. Em 13/02/2013, a empresa fiscalizada foi intimada a apresentar outras informações e justificativas referentes a outros lançamentos escriturados, e acerca dos créditos de PIS e COFINS sobre os valores SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS, conforme consta no Termo 3 de Intimação Fiscal anexo ao processo.

9. Em 22/03/2013 a empresa solicitou e lhe foi concedido prazo suplementar de dez dias para atendimento.

10. Em seguida, a empresa atendeu ao solicitado, entretanto, verificamos que diversos valores de SERVIÇOS considerados poderiam estar não sujeitos ao creditamento do PIS e COFINS não-cumulativos.

11. Consideramos que os esclarecimentos ofertados ainda não esgotavam totalmente as divergências em questão e intimamos a empresa a apresentar informações suplementares, por meio do "Termo 4 de Intimação e Reintimação Fiscal", cuja ciência se deu em 21/03/2013, anexo.

12. A empresa apresentou outros esclarecimentos, no prazo indicado no Termo.

13. Em 05/06/2013 a empresa tomou ciência do prosseguimento da ação fiscal, por meio do Termo 05 de Continuação de procedimento Fiscal.

14. Consideramos que os esclarecimentos ofertados ainda não esgotavam totalmente as divergências em questão e intimamos a empresa a apresentar informações suplementares, por meio do "Termo 6 de Intimação Fiscal", cuja ciência se deu em 17/07/2013, anexo, no qual perquirimos acerca de duas questões, já questionadas no Termos 03 e 04 de Intimação Fiscal:

a) a exclusão do Lucro Real da conta do Razão nº 4.1.3.01.000 e b) Comprovação e efetividade dos serviços tomados de pessoas jurídicas que serviram de creditamento do PIS e da COFINS e contabilizados como despesas no cômputo do Lucro Real.

(...)

B- IRREGULARIDADES ENCONTRADAS

B1 - CRÉDITOS DE PIS E COFINS

17. A empresa Redfactor, no ano em análise, escriturou e recolheu as contribuições PIS e COFINS sobre seu faturamento pelo regime não-cumulativo, instituídos pela Lei nº 10.637/02 e a Lei nº 10.833/03, que constitui-se em um sistema de créditos e débitos, onde um compensa o outro.

18. Analisamos as notas fiscais e demais documentos apresentados que embasavam os serviços prestados pelas empresas que prestaram serviços à empresa fiscalizada e concluímos que havia serviços que não ensejam o direito ao crédito do PIS e COFINS, como a seguir detalhado:

B1.1 - SERVIÇOS NÃO APLICADOS OU CONSUMIDOS NA PRODUÇÃO.

19. Após diversas alterações, a Lei nº 10.637/02, art. 3º, - PIS e a Lei nº 10.833/03, art. 3º - COFINS, estatui:

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

(...)

// - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador,

ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004

20. O conceito de insumo é o determinado pela Instrução Normativa SRF nº 247/02, alterada pela IN SRF nº 358/03 e pela IN nº 464/04, art 66, - PIS; e pela Instrução Normativa SRF nº 404/04, art 8o, - COFINS, que indicam:

21. Para os efeitos de enquadramento nesta hipótese de crédito, decorrente de aquisição de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, entende-se como insumos:

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE FISCALIZAÇÃO EM SÃO PAULO

DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO / COMÉRCIO - DIFIS II

b)os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto:

Isso significa que, além dos combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços, são insumos:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado;

b) os serviços aplicados ou consumidos na prestação de serviços.

22. Dessa forma, para o cálculo do crédito, não basta que uma despesa seja necessária ou imprescindível à atividade. É necessário que ela tenha sido taxativamente listada pelo legislador, e, como regra geral -embora aceite exceções -, o direito aos créditos do PIS e da COFINS nasce com a aquisição, em cada mês, de bens e serviços que sejam insumos na cadeia produtiva dos produtos ou serviços prestados pela empresa e que se sujeitem às mesmas contribuições e compunham a receita que integra a base de cálculo do PIS e da COFINS nãoacumulativas.

23. Desse modo, mesmo após sucessivas intimações e reintimações, conforme explicitado no Termo 07 de Constatação Fiscal, a empresa não apresentou relatórios, planilhas de cálculo dos mencionados serviços de modo a possibilitar a apropriação dos serviços tomados aos "negócios" efetivamente realizados pela Redfactor, afastando assim a presunção de que se constituíam de serviços que não compunham a cadeia de prestação de serviços e que não resultaram em receita tributável da Redfactor.

24. Além disso, não será possível o crédito quando os serviços contratados junto a terceiros, ainda que pessoas jurídicas, se destinem a atividades-meio, meros serviços utilizados na administração da pessoa jurídica contratante e/ou não sejam estritamente necessários - aplicados ou consumidos na prestação dos serviços prestados a seus clientes, as empresas cedentes dos títulos de crédito.

25. Mais ainda, a própria empresa fiscalizada não apropriou nenhum valor relativo a "serviços prestados por pessoa jurídica" na determinação do Custo dos Bens e Serviços Prestados, da sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ 2010 - ano-calendário de 2009, Ficha 04A, Linha 34, demonstrando entender que não havia serviços que compusessem os serviços prestados por ela. Declarou, outrossim, na Linha 43 - Outros custos, da mesma Ficha, o valor de R\$ 15.294.798,20, que conforme demonstrado no decorrer deste procedimento fiscal, eram compostos de custos financeiros, que também foram, em parte, objeto de autuação neste Procedimento.

B1.2 - GLOSA DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS

26. Em seguida, analisamos os demais créditos de PIS e COFINS considerados pela empresa fiscalizada no ano em comento, e glosamos diversos, como, por exemplo, os seguintes casos que impossibilitam o creditamento:

A) Gastos com passagens, transporte e hospedagem. Excluem-se da possibilidade de creditamento as despesas que se reflitam indiretamente na prestação de serviços, como, por exemplo, os gastos com passagens, transporte e hospedagem em hotéis feitos por funcionários os quais tenham de se deslocar até o local da prestação da respectiva prestação. (Solução de Divergência nº 17/08 - Cosit);

B) Seguros de qualquer espécie. (Solução de Divergência nº 18/08 - Cosit);

C) Diárias pagas a empregados (Solução de Divergência nº 25/08 - Cosit);

D) Telefonia. Admite-se, entretanto cabe à pessoa jurídica o ônus de comprovar o correto rateio de forma assegurar que o crédito se dê apenas sobre os serviços telefônicos diretamente aplicados na sua própria prestação de serviços. (Solução de Divergência nº 76/09 - 8a RF - SRRF);

E) Bens do ativo imobilizado. Admite-se o crédito relativo aos encargos de depreciação desses bens.

27. Exemplificamos no quadro I anexo os mais relevante serviços que não detêm o direito ao creditamento do PIS e da COFINS, Compilamos os serviços que consideramos sem direito ao crédito do PIS e da COFINS na tabela 2 - Serviços Glosados - PIS e COFINS , anexa.

28. Apresentamos na tabela 3 - Glosa de Créditos de PIS e COFINS anexa o resultado final dos nossos levantamentos, cujos valores servirão para a emissão do competente Auto de Infração.

29. Essa tabela está dividida em duas partes: a primeira, os itens de 1 a 17, que não apresentam previsão legal para o creditamento do PIS e da COFINS e o item 18, serviços que não comprovaram serem insumos na cadeia de prestação de serviços da Redfactor Detalhados na Tabela 2, já citada anteriormente.

42. A empresa foi intimada a apresentar, por meio do Termo 3, do Termo 4, já mencionados, - Relativamente aos valores lançados na linha 04, ficha 05A, da DIPJ

2010 AC 2009, - Prestação de Serviços por Pessoa Jurídica, planilhas com a relação dos serviços incluídos nessa rubrica, indicando os dados dos prestadores dos serviços, a natureza desses, os valores correspondentes e as contas (número e denominação) do Razão onde foram escriturados, informações que comprovem a efetividade e a regularidade das operações e o seu efetivo pagamento, acompanhada de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores. Além disso, as especificações dos serviços que teriam sido prestados, os contratos de prestação de serviço e cópias das Notas Fiscais relativas aos maiores - em valor do serviço prestado -, prestadores de serviços.

43. As informações apresentadas em resposta pela empresa fiscalizada e os seus assentamentos contábeis e fiscais, relativamente ao item perquirido acima, não sedimentaram o entendimento da dedutibilidade dos correspondentes serviços. Assim, reintimamos a empresa por meio do Termo 06 - de Intimação Fiscal a apresentar novas informações, cuja conclusão está registrada no Termo 07 - de Constatação Fiscal.

44. Desse modo, podemos extrair das informações apresentadas, que a documentação apresentada carece de solidez e certeza, pois apresentam entre outras, as seguintes deficiências: não apresentação das respectivas notas fiscais, não apresentação dos contratos de prestação de serviços, falta de detalhamento dos serviços prestados, dos relatórios das assessorias alegadamente prestadas, das planilhas de cálculo para a determinação dos valores a pagar pelos serviços eventualmente tomados, falta de endereço nos contratos, etc. Devemos mencionar ainda os serviços que carecem de necessidade e normalidade.

45. Assim, apresentamos na tabela 4 - Despesas Indedutíveis do IRPJ e CSLL anexa o resultado dos nossos levantamentos, cujos valores servirão para a emissão do competente Auto de Infração do IRPJ e CSLL. Anexamos cópias de notas fiscais e contratos.

51. A formalização do auto de infração faz parte do processo administrativo protocolizado eletrônico a seguir indicado, cujos valores, nesta data, estão abaixo resumidos:

TRIBUTO	ORIGEM	COMPETÊNCIA	VALOR TOTAL	PROCESSO
PIS	Procedimento Fiscal	2009	326.744,06	19515.721993/2013-16
COFINS	Procedimento Fiscal	2009	1.505.002,95	19515.721993/2013-16
IRPJ	Procedimento Fiscal	2009	4.561,429,46	19515.721991/2013-19
CSLL	Procedimento Fiscal	2009	1.642.114,61	19515.721991/2013-19
TOTAL			8.035.291,08	

53. Estamos anexando ao e-Processo todos os termos, as planilhas, demonstrativos e manifestações do sujeito passivo citados neste Termo de Verificação de Infrações e demais documentos pertinentes. As planilhas e tabelas

anexas mencionadas neste Termo de Verificação estão localizadas conforme abaixo: (...)

A defesa foi interposta no seguinte sentido:

MPF nº08.1.90.00-2012-01336-5 (PIS e COFINS)

REDFACTOR FACTORING E FOMENTO COMERCIAL S/A,

sociedade com sede Avenida Cidade Jardim, 400, 14º andar, CFP 01.454-000, Jardim Europa, São Paulo, inscrita no CNPJ/IVIF sob o nº 67.915.785/0001-01 ("Impugnante"), vem, respeitosamente, à presença de V.Sa., por seus procuradores infra-assinados (Doc. 01), com fulcro no artigo 14 e seguintes do Decreto nº 70.235/72 c/c artigo 56 e seguintes do Decreto nº 7.574/11, apresentar

IMPUGNAÇÃO

aos Autos de Infração ("AIs") que inauguram o Procedimento Administrativo em epígrafe (Doc. 02), demonstrando a sua total improcedência.

1. É tempestiva a presente Impugnação, tendo em vista que a Impugnante foi cientificada dos Ais em tela, em 18/09/2013 (quarta-feira), tendo se iniciado o prazo de 30 dias (artigo 15 do Decreto nº 70.235/72) no primeiro dia útil subsequente, em 19/09/2013 (quinta-feira), findando-se em 18/10/2013 (sexta-feira) (Doc. 03).

1- DOS FATOS

2. A Impugnante é uma Factoring que se dedica à prestação

continua e cumulativa de assessoria mercadológica e creditícia, de seleção de riscos, de gestão de crédito, de acompanhamento de contas a receber e de outros serviços, conjugada com a aquisição de créditos de empresas resultantes de suas vendas mercantis ou de prestação de serviços, realizadas a prazo consoante atesta o seu estatuto social.

3. Como tal, está sujeita à sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao Programa de Integração Social ("PIS") e da Contribuição para o

Financiamento da Seguridade Social ("COFINS"), sendo-lhe de direito o desconto de

7

créditos calculados em relação a serviços utilizados como insumos na prestação de serviços.

4. Diante disso, a Impugnante foi submetida à fiscalização da RFB,

com o intuito de verificar a correção da apuração dos créditos de PIS e COFINS, no ano-calendário de 2009.

5. Não obstante a completa observância dos requisitos

estabelecidos pela legislação em vigor, a Impugnante foi surpreendida com a lavratura dos AIs ora combatidos, com a glosa dos créditos de PIS e de COFINS que foram apurados no referido período.

6. Conforme se depreende do Termo de Verificação Fiscal ("TVF")

que instrui os Ais, em síntese, a D. Autoridade Fiscal alega que os créditos tomados referem-se:

(i) a serviços que não teriam sido comprovados serem insumos na cadeia de prestação de serviços da Impugnante; e

(ii) a gastos com serviços que não se enquadrariam no conceito de insumos, por falta de previsão legal, e, portanto, não gerariam crédito do PIS e da COFINS.

7. E, a partir dessas conclusões, o D. Agente Fiscal elaborou os seguintes anexos:

(i) "Quadro 1 - Exemplos de Serviços que não tem Direito ao Creditamento do PIS e da COFINS" - indicação dos serviços mais relevantes que não detêm o direito creditório do PIS e da COFINS;

(ii) "Tabela 2 - Serviços Glosados - PIS e COFINS Não Logrou Comprovar que Sejam Insumos dos Serviços Prestados" - serviços que não teriam sido comprovados serem insumos na cadeia de prestação de serviços da Impugnante; e

(iii) "Tabela 3 - Glosa dos Créditos de PIS e COFINS" - resultado final da glosa dos créditos de PIS e COFINS.

8. Com efeito, os supostos motivos que levaram á mencionada glosa pela D. Autoridade Fiscal podem ser segregados em dois grupos:

Serviços que não se enquadrariam no conceito de insumo, por falta de previsão legal, e, por tal razão, não fariam jus ao creditamento do PIS e da COFINS

Anúncio e Publicações 3.1.1.01.0002

Assinatura Jornais Revistas 3.1.1.01.0003

Conservação de Bens 3.1.1.01.0007

Correios e Telégrafos 3.1.1.01.0010

Despesas de Condomínio 3.1.1.01.0013

Despesas Legais 3.1.1.01.0014

Despesas c/ Condução 3.1.1.01.0016

Acordos Jurídicos 3.1.1.01.0019

Honorários Advocatícios 3.1.1.01.0024

Impressos Material Escritório 3.1.1.01.0026

Material de Consumo 3.1.1.01.0029

Outras Desp Administrativas 3.1.1.01.0031

Pequenos Utensílios 3.1.1.01.0032

Seguros Gerais 3.1.1.01.0037

Telefone e FAX 3.1.1.01.0040

Viagens e Estadias 3.1.1.01.0042

Despesas com Cartório 3.1.1.01.0046

Serviços que não teriam sido comprovados serem insumos na
cadeia de prestação de serviços da Impugnante

Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica

3.1.1.01.0038

3.1.1.01.0052

9. Via de consequência, baseado nos reputados fundamentos

descritos acima, exige-se o pagamento dos pretensos débitos abaixo
discriminados:

PIS

IMPOSTO R\$ 153.710,05

JUROS R\$ 57,751,45

MULTA DE OFÍCIO R\$ 115.282,56

TOTAL R\$ 326.744,06

COFINS

CONTRIBUIÇÃO R\$ 707.997,85

JUROS R\$ 266.006,69

MULTA DE OFÍCIO R\$ 531.998,41

TOTAL R\$ 1.505.002,95

10. Ocorre que, conforme será demonstrado, a pretensão fiscal em
tela é insubsistente e não merece prosperar, tendo em vista que:

(i) Os Als carecem de motivação e, portanto, são nulos;

- (ii) Para a análise do direito aos créditos de PIS e COFINS apurados pela Impugnante deve ser utilizado o conceito de insumos proveniente da legislação do IRPJ;
- (iii) Os créditos de PIS e COFINS decorrem das despesas operacionais da Impugnante e, portanto, enquadradas no conceito de insumos; e
- (iv) Subsidiariamente, devem ser cancelados os juros sobre a multa de ofício.

11. É o que se passa a demonstrar.

II. DO DIREITO

11.1 PRELIMINARMENTE

11.1.1 DA NULIDADE Dos Ais - AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO/MOTIVAÇÃO

12. Inicialmente, afiguram-se nulos os Ais, em face da ausência de fundamentação/motivação, uma vez que a D. Autoridade Fiscal se limita a tecer alegações genéricas acerca do creditamento de PIS e COFINS, mencionando que certos custos ou despesas não se enquadrariam no conceito de insumo.

13. Compulsado os autos, com relação aos serviços que não se enquadrariam no conceito de insumo e, por tal razão, não fariam jus ao creditamento do PIS e da COFINS, a D. Autoridade Fiscal alega:

23. Desse modo, mesmo após sucessivas intimações e reintimações, conforme explicitado no Termo 07 de Constatação Fiscal, a empresa não apresentou relatórios, planilhas de cálculo dos mencionados serviços de modo a possibilitar a apropriação dos serviços tomados aos "negócios" efetivamente realizados pela Redfactor, afastando assim a presunção de que se constituíam de serviços que não compunham a cadeia de prestação de serviços e que não resultaram em receita tributável da Redfactor.

24. Além disso, não será possível o crédito quando os serviços contratados junto a terceiros, ainda que pessoas jurídicas, se destinem a atividades-meio, meros serviços utilizados na administração da pessoa jurídica contratante e/ou não sejam estritamente necessários — aplicados ou consumidos na prestação dos serviços prestados a seus clientes, as empresas cedentes dos títulos de crédito.

14. Após essas alegações genéricas, a D. Autoridade Fiscal colacionou dois quadros demonstrativos - "Quadro 1 - Exemplos de Serviços que não tem Direito ao Creditamento do PIS e da COFINS" e "Tabela 2 - Serviços Glosados - 10

PIS e COFINS Não Logrou Comprovar que Sejam Insumos dos Serviços Prestados" - , as contas contábeis referentes aos serviços tomados pela Impugnante, no decorrer do ano-calendário de 2009, bem como exemplos de serviços que não dariam direito ao crédito de PIS e COFINS.

15. Já com relação aos gastos com serviços utilizados pela Impugnante para a consecução de suas atividades, a D. Autoridade Fiscal apenas alega que não se enquadrariam no conceito de insumo. E, ainda, na tentativa de justificar sua alegação infundada, cita EXEMPLOS de "casos que impossibilitariam o creditamento", como se depreende do TFV:

GLOSA DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS

26. Em seguida, analisamos os demais créditos de PIS e COFINS

considerados pela empresa fiscalizada no ano em comento, e glosamos diversos, como, por exemplo, os seguintes casos que impossibilitam o creditamento:

- A) Gastos com passagens, transporte e hospedagem. Excluem-se da possibilidade de creditamento as despesas que se reflitam indiretamente na prestação de serviços, como, por exemplo, os gastos com passagens, transporte e hospedagem em hotéis feitos por funcionários os quais tenham de se deslocar até o local da prestação da respectiva prestação. (Solução de Divergência no 17/08 — Cosit);
- B) Seguros de qualquer espécie. (Solução de Divergência nº 18/08 — Cosit);
- C) Diárias pagas a empregados (Solução de Divergência nº 25/08 — Cosit);
- D) Telefonia; Admite-se, entretanto cabe à pessoa jurídica o ônus de comprovar o correto rateio de forma assegurar que o crédito se dê apenas sobre os serviços telefônicos diretamente aplicados na sua própria prestação de serviços. (Solução de Divergência nº 76/09 — 8' RF — SRRF);
- E) Bens do ativo imobilizado. Admite-se o crédito relativo aos encargos de depreciação desses bens.

16. Como se vê, ao citar EXEMPLOS para justificar suas supostas motivações, o ilustre Auditor Fiscal reconhece que não verificou a totalidade dos serviços que geraram o crédito de PIS e COFINS, limitando-se a citar alguns e estender a glosa do crédito para todos os serviços, o que claramente implica prática inaceitável.

17. Afinal, atividade fiscal é vinculada e não deixa margem a generalizações, como ocorreu no caso concreto, de acordo com o art. 142, do CTN. Ademais, como já mencionado, o ônus da prova no lançamento pertence à Autoridade Fiscal, razão pela qual o operador da fiscalização deve esgotar a análise de todo o conteúdo necessário à produção da prova de eventual infração cometida pelo contribuinte.

18. É evidente a total falta de razoabilidade da conduta acima descrita, pois todos os serviços deveriam ter sido analisados antes de se chegar à decisão de glosar os créditos da Impugnante, o que não ocorreu, implicando ausência de motivação do auto de infração e sua consequente nulidade.

19. Neste diapasão, cumpre registrar que, a correta descrição dos fatos, é expressamente prevista dentre os pressupostos básicos à subsistência do lançamento fiscal, conforme regra insculpida no artigo 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/72, in verbis:

"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula."

20. Valer dizer, ao se ler um auto de infração deve ser possível identificar claramente a razão daquela autuação, deve ser possível responder à seguinte pergunta: qual é o motivo da autuação? E no caso concreto deveria ser possível responder à questão: o que levou o Auditor Fiscal a não considerar "essa" ou "aquela" despesa como insumo e glosar o crédito?

21. Conforme demonstrado até o presente momento, não é possível obter a resposta à aludida questão, para todos os créditos glosados, pela análise do auto de infração e do TvF, o que impossibilita claramente o exercício do pleno direito de defesa da Impugnante.

22. Com efeito, a precariedade da fundamentação no lançamento ora impugnado ocasionou sério embargo ao exercício da ampla defesa pela Impugnante. Tal se deve ao fato de que o exercício da ampla defesa pressupõe o pleno e irrestrito conhecimento da acusação contra si formulada. Logo, o lançamento em referência é nulo, face à preterição do direito de defesa que acarreta, conforme dispõe o art. 59, do Decreto 70.235/72.

23. Em casos como este, com AI ausente de motivação, a

jurisprudência tanto do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF") quanto da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF") tem sido unânime para declarar a nulidade do lançamento tributário, in verbis:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

Ementa: PRELIMINAR. NULIDADE.

A autoridade fiscal autuante não logrou comprovar a infração

descrita nos autos. Com efeito, deve ser anulado o auto de infração sem motivação idônea e pertinente.

Recurso Voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os

membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.. (assinado digitalmente) Leonardo de Andrade Couto - Presidente (assinado digitalmente) Carlos

Pelá - Relator Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LEONARDO DE ANDRADE COUTO (Presidente), FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, CARLOS PELA." - destacamos (Acórdão 1402-001.364, de 23/07/2013. Relator Carlos Pela)

"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador 01/03/1999, 31/08/2005

AUTO DE INFRAÇÃO - AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO ENTRE OS FATOS NARRADOS PELA FISCALIZAÇÃO E O DISPOSITIVO LEGAL INDICADO COMO INFRINGIDO - NULIDADE - VIOLAÇÃO AO ARTIGO 142 DO CTN.

De acordo com o artigo 10, inciso IV, do Decreto-lei nº 70.235/72,

o auto de infração deve conter, obrigatoriamente, a disposição legal infringida. O descumprimento dessa regra, como ocorre no caso em apreço, ofende os princípios da legalidade, do contraditório e da ampla defesa, além de violar o artigo 142 do CTN, sendo causa de nulidade do lançamento.

Ademais, a falta de correlação entre a conduta praticada pelo

contribuinte e a norma legal indicada como infringida desrespeita, ainda, o princípio da motivação. O prejuízo à parte, inclusive pela impossibilidade de compreensão da controvérsia, é evidente.

NATUREZA DO VÍCIO - MATERIAL X FORMAL

A nulidade existente neste feito não diz respeito à forma do auto de

infração, mas ao seu conteúdo, à sua materialidade, pois os fatos supostamente ocorridos não se enquadram na norma indicada pela fiscalização como infringida. O vício, portanto, é material.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os

membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), SUSY GOMES HOFFMAN (Vice-Presidente), LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, GONÇALVES BONET ALLAGE, MARCELO OLIVEIRA, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, GUSTAVO LIAN HADDAD, MARIA HELENA

COITA CARDOZO, RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA E ELIAS SAMPAIO FREIRE." (destacamos)

(Acórdão 9202-002.604, de 23/07/2013. Relator: Gonçalo Bonet

Allage)

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/05/1998 a 20/12/1998

NULIDADES. MOTIVAÇÃO. PROC. JUD. NÃO COMPROVA. LANÇAMENTO.

Anula-se o auto de infração eivado de vício na motivação.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os

membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Rodrigo da Costa Pôssas, que o acompanhou pelas conclusões, e Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez López. Luiz Eduardo de Oliveira Santos — Presidente Substituto, Henrique Pinheiro Torres — Relator, Maria Teresa Martínez López — Redatora designada. Participaram do presente julgamento os Conselheiros HENRIQUE PINHEIRO TORRES, NANQ GAMA, JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, RODRIGO CARDOZO MIRANDA, RODRIGO DA COSTA PÔSSAS, FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE AUBUQUERQUE SILVA, MÉRCIA HELENA TRAJANO D' AMORIM, MARIA 'ILERSA MARTÍNEZ LÓPEZ, ANTÔNIO LISBOA CARDOSO E LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS." (destacamos)

(Acórdão 9303-002.166, de 18/10/2012. Relator: Henrique Pinheiro Torres)"

24. Portanto, mostra-se inexorável a decretação da nulidade dos Ais ora impugnados, ante o cerceamento ao direito de defesa da Impugnante, devendo estes ser prontamente cancelados.

11.2 MÉRITO

11.2.1 DIREITO AO CREDITAMENTO DO PIS E DA COFINS

11.2.1.1 DO CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE

APURAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFIS NÃO-CUMULATIVOS

25. Na remota hipótese de se reputar hígido o ato administrativo ora vergastado, a despeito do exposto alhures, melhor sorte não merece a pretensão fiscal, pois, também no mérito, deve ser cancelado o lançamento.

26. Ponto crucial da presente defesa refere-se exatamente ao conceito de insumo, para, então, verificar se a Impugnante faz ou não jus ao direito creditório de PIS e COFINS não-cumulativos, ora glosados pela D. Autoridade Fiscal, o que, já se adiante, ela faz.

27. Como demonstrado em sede de preliminar, o ilustre Auditor Fiscal Autuante apenas alega que os créditos tomados pela Impugnante não estariam abarcados no conceito de insumo e, portanto, não teriam amparo legal para o creditamento.

28. Pois bem. Como é cediço, as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 tiveram como intuito a criação de um sistema não cumulativo de cobrança do PIS e da COFINS, assim como já acontecia em relação com o ICMS e o IPI.

29. As mencionadas leis que instituíram o PIS e a COFINS não-cumulativos trouxeram de forma expressa diversas espécies de custos e despesas que dariam azo à escrituração de crédito que, compensados com os débitos das contribuições, resultariam, em tese, na eliminação ou ao menos na redução de seu "efeito cascata".

30. Ocorre que a eliminação ou redução do mencionado "efeito cascata" depende diretamente da conceituação das despesas sobre as quais o crédito das contribuições poderia ser calculado.

31. Em outras palavras, quanto mais amplo o rol de despesas abarcadas nesta conceituação, maior a redução do indesejável "efeito cascata" e viceversa.

32. Embora o artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 elenque diversos custos e despesas passíveis de creditamento pelo contribuinte, um dos dispositivos nele contido é objeto de intensa discussão, qual seja, o inciso II, que assim dispõe:

"Art. 30 Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...) II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art.

2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;" (destacamos)

33. Como se vê, o dispositivo acima transcrito 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.

34. Todavia, as referidas leis foram silentes quanto á definição do conceito de "insumo". Assim, cabe ao aplicador do direito fazer esse trabalho.

35. Para tentar conceituar insumo, deve-se atentar aos diversos conceitos existentes no Direito Tributário. Há duas definições existentes:

(i) o conceito de insumo trazido pela legislação do IPI; e (ü)

conceito de insumo trazido pela legislação do IRPJ. Assim, indaga-se, qual definição deve ser usada? E a melhor resposta, sem dúvida, é a aplicação da segunda hipótese, isto é, a do IRPJ.

36. Isto, pois a primeira questão a ser levada em consideração, é a equiparação da materialidade dos tributos, para então pegar "emprestado" o conceito de insumo. Com efeito, verifica-se que o IRPJ guarda maior identidade com o PIS e a COFINS, já que a aferição do lucro, independentemente de sua sistemática de apuração, necessariamente pressupõe a obtenção de receita. Em outras palavras, a materialidade do IRPJ tem em si, intrinsecamente, a materialidade do PIS e da COFINS, e, assim, o conceito de insumo" a ser utilizado para fins de apuração de crédito de PIS e COFINS deve ser proveniente do conceito de "insumo" trazido legislação do imposto de renda.

37. Além disso, o conceito de "insumo" para a legislação do IRPJ não se limita apenas aos insumos destinados à produção, como é o caso do IPI, mas também á prestação de serviços.

38. Corroborando tal argumento encontra-se o entendimento exarado por Luís Eduardo Schoueri e Matheus Cherulli Alcântara Vianal, in verbis: "O mesmo raciocínio não pode ser estendido às contribuições ao PIS e à COFINS, para as quais existe previsão legal, por exemplo, para a escrituração de créditos em relação à prestação de serviços e com despesas financeiras. Insumo, na legislação do IPI, necessariamente será um material que será consumido na criação de outro produto, nunca serviços, que sequer são alcançados pelo imposto. Se a própria legislação determina que o serviço pode vir a ser insumo, para fins de PIS e COFINS, é forçoso admitir que o termo insumo aqui possui conotação diversa." (destacamos)

39. As lições de Marco Aurélio Greco também apontam para a

mesma conclusão. Confira-se: "Terem as leis de regência admitido créditos relativos a 'serviços utilizados como insumos' é a prova cabal de que o conceito de 'utilização como insumo' no âmbito da não-cumulatividade de PIS/COFINS não tem por critério referencial o objeto físico, pois um sem-número de serviços não interfere direta nem fisicamente com o produto final; limita-se a assegurar que o processo exista ou se desenvolva com as qualidades pertinentes."

40. Assim, as contribuições cuja materialidade é extremamente ampla (receita), não podem ser comparadas com um imposto de materialidade bem mais restrita (produtos industrializados).

41. Cumpre trazer à tona as lições de Ives Gandra da Silva Martins que também reconhece a mencionada falta de identidade entre IPI e PIS/COFINS: "E, considerando que a materialidade das contribuições ao PIS/Cofins em nada se relaciona com a saída de produtos industrializados, ou mesmo com a circulação de mercadorias e serviços, mas exclusivamente com o auferimento de receitas de qualquer natureza, tem-se que ditas exações oneram as mais variadas atividades empresariais, sem quaisquer fronteiras, mesmo porque a própria legislação cuidou de tornar irrelevante a classificação contábil da receita para fins de apuração da base de cálculo do PIS/Cofins.

Nesse âmbito, mostra-se absolutamente imprestável o conceito de insumo utilizado na legislação do IPI, para fins de determinar as possibilidades de crédito do PIS/Cofins, tendo em vista que não está, necessariamente, diante de qualquer processo de industrialização de mercadoria, de forma a determinar quais matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem teriam sido incorporados ao produto final ou perdido suas características físicas ou químicas neste processo.

Até mesmo porque, como dito, as contribuições do PIS/Cofins abarcam as mais variadas atividades empresariais, inclusive da prestação de serviços, em que os conceitos de industrialização e de insumos próprios do IPI não guardam qualquer espécie de relação." (destacamos)

42. Também, cabe destacar as lições de Adolpho Bergamini:

"Nesse contexto, é indubitável que o conceito de insumo perseguido pela não-cumulatividade do PIS e da COFINS não pode (e não deve) se assemelhar àquele buscado pela legislação do IPI e do ICTVIS, afinal, o objeto de incidência das contribuições não está limitado apenas a operações realizadas com mercadorias ou produtos industrializados, mas sim à totalidade das receitas aderidas pelo contribuinte". (destacamos)

43. Por fim, é vital ressaltar que o C. CARF já se pronunciou no

mesmo 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. Confira-se:

"EMENTA (...)

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária a atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço." (destacamos)

(Acórdão nº 3202-00.226, Relator Gilberto de Castro Moreira, Sessão de 08/10/2010)

44. Portanto, não resta dúvida de que o conceito de insumo trazido

pela legislação do IPI não é a melhor maneira de se interpretar o alcance do conceito de insumo dispostos nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, já que não há identidade entre esses tributos.

17

45. Vale destacar que a doutrina pátria, encabeçada pelos ilustres Ricardo Mariz de Oliveiras e Ives Gandra da Silva Martins, reconhece a necessidade de se apropriar dos conceitos tratados pela legislação do IRPJ para se definir o termo "insumos" para fins de apuração dos créditos de PIS e de COFINS:

"(...) Neste sentido, constituem-se em insumos para a produção de

bens e serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção"

Mas, além dos custos absorvidos, também outros dispêndios que a

prática contábil debite á despesa podem ser considerados insumos, porque são, e quando o sejam, relacionados á produção, como, por exemplo, as seguintes espécies que possivelmente estejam contabilizadas fora do custo, embora pudessem estar dentro dele: os gastos com a vigilância da fábrica, o tratamento de efluentes e esgotos da fábrica, e outros semelhantes. (...)" (destacamos)

(...) Sem sombra de dúvidas, os custos e as despesas necessários

para a produção de bens e para a prestação de serviços, que melhor encerram o conceito de insumos e custos de produção utilizados na legislação do PIS/Cofins, são aqueles há muito utilizados para a definição da base imponible do Imposto

sobre Rendas das Pessoas Jurídicas, mais especificamente na sistemática do lucro real.

Em nosso entendimento, a noção de insumos que melhor se ajusta

ao caso é a prevista nos artigos 290 e 299 do Regulamento do Imposto Renda - RIR/1999, dado que os dispositivos abrangem todos os elementos formadores do custo na produção, e não apenas os insumos que são incorporados no produto final. (...) (destacamos)

46. Importante destacar também do trecho acima citado, que o

ilustre Professor Ives Gandra da Silva Martins, além de reconhecer a necessidade da utilização do conceito de insumo proveniente da legislação do IRPJ, afirma que o referido conceito de insumo está contido nos artigos 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda.

47. Em outras palavras, referido entendimento é no sentido de que

dão direito a crédito de PIS/COFINS todo e qualquer custo de produção (artigo 290 do RIR/997) ou despesa necessária á atividade da empresa (artigo 299 do RIR/998).

48. Nesse exato sentido, confira-se brilhantíssimo Voto do Conselheiro Henrique Torres, no PA nº11065.101271/2006-47:

"Contudo, é até intuitivo não ser possível equiparar conceitos e situações relacionados a tributos de materialidade absolutamente distinta, no caso, receita (PIS/Cofins) e industrialização de produto (IPI). Portanto, ao pretender estender o conceito de insumo utilizado para fins de IPI ao PIS e COFINS, os atos regulamentares editados pela Receita Federal do Brasil infringem a estrita legalidade tributária (por ausência de previsão legal nesse sentido) e, ainda, o artigo 109 do CTN por distorção do próprio conceito de insumo.

(-)

Neste cenário, é absolutamente certo que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita. A materialidade das contribuições ao PIS e COFINS é bastante mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ do que daquela prevista para o IPI. De fato, em vista da natureza das respectivas hipóteses de incidência (receita/lucro/industrialização), o conceito de custos previsto na legislação do IRPJ (artigo 290 do RIR/99), bem como o de despesas operacionais previsto no artigo 299 do RIR/99, é bem mais próprio de ser aplicado ao PIS e COFINS não cumulativos do que o conceito previsto na legislação do IPI.

(;•.)

E de se concluir, portanto, que o termo "insumo" utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e

despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação do IPI). No caso dos autos foram glosados pretendidos créditos relativos a valores de despesas que a Recorrente houve por bem classificar como insumos (materiais utilizados para manutenção de máquinas e equipamentos), em virtude da essencialidade dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados á venda).

Ora, constata-se que sem a utilização dos mencionados materiais não haveria a possibilidade de a Recorrente destinar seus produtos á venda, haja vista a inviabilidade de utilização das máquinas." (destacamos) (Acórdão nº 9303- 01.035, Relator Henrique Torres, Sessão de 23/8/2010)

49. É importante lembrar, ademais, que a criação do PIS e da COFINS não-cumulativos tiveram como objetivo evitar a incidência em cascata de tributos. Assim, somente com o afastamento do conceito de insumo trazido pelo IPI e utilização do conceito mais amplo previsto pelo regulamento do IRPJ, será respeitado o referido intuito precípua do PIS e da COFINS não cumulativos.

50. Não há dúvidas que a impossibilidade do contribuinte

apropriar-se de crédito sobre despesas operacionais implica desrespeito a tal intenção legislativa. Inclusive, é este o entendimento tanto da C. CSRF quanto do E. CARF:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

CREDITO. RESSARCIMENTO.

A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços

contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep. As aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a

19

pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Recurso negado." (destacamos)

(Acórdão CSRF 9303-01.035 — 3aTurma, Sessão de 23/08/2010.

Relator: Henrique Pinheiro Torres)

"EMENTA: (...) REGIME NÃO cumuLAnvo. INSUMOS.

MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária a atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço." (destacamos)

(Acórdão nº 3202-00.226, Relator Gilberto de Castro Moreira, Sessão de 08/10/2010)

51. Desse modo, sendo aplicável ao presente caso o conceito de insumo trazido pela legislação do IRPJ (artigos 290 e 299 do RIR/99), deve-se verificar se os créditos glosados pela D. Autoridade Fiscal referem-se a despesas operacionais. É o que se passa a demonstrar.

11.2.2 DA COMPROVAÇÃO DE QUE OS CRÉDITOS DE PIS E COFINS DECORREM DAS DESPESAS OPERACIONAIS DA IMPUGNANTE

11.2.2.1 DAS REGRAS DE DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS OPERACIONAIS

52. Tendo em vista que o conceito de insumo é aquele estabelecido pela legislação do IRPJ, especialmente os conceitos dispostos nos arts. 290 e 299 do RIR/99, a Impugnante abre este tópico para esclarecer, primeiro, que não houve glosa de custos o que a dispensa de analisar o art. 290 do RIR/99, concentrado-se apenas na análise do conceito de despesa operacional trazido no art. 299 do RIR/99.

regra geral para que as despesas sejam consideradas operacionais, e, portanto, dedutíveis na apuração do Lucro Real. Analisando tal dispositivo, conclui-se serem qualificadas como "operacionais", para fins de sua dedutibilidade, aquelas despesas que cumpram os seguintes requisitos: (i) necessidade; (ii) usualidade ou normalidade; e (iii) comprovação. Veja-se o que dispõe tal artigo:

"Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias á atividade da empresa e á manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº4.506, de 1964, art. 47, 5 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, 5 2c).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também ás gratificações

pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem."

54. Da leitura do dispositivo legal acima reproduzido, extrai-se que o que define a dedutibilidade de uma despesa é exatamente a sua natureza operacional, isto é, se é necessária, usual, normal e comprovada.

55. No mister de esclarecer o significado dos requisitos à dedutibilidade, a Coordenação do Sistema Tributário ("CST") emitiu Pareceres Normativos ("PN"), valendo destacar o PN/CST nº32/81, que prevê o seguinte:

a) necessidade: "(...) o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos."

(destacamos);

b) usualidade ou normalidade: "(...) despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio."; e

c) comprovação: "(...) urge que a operação (...) fique devidamente caracterizada nos documentos hábeis, mediante comprovação de sua destinação específica (...)"

56. Portanto, se comprovada que as despesas cumprem com tais requisitos, estas podem ser caracterizadas como operacionais, e, conseqüentemente, geram crédito de PIS e COFINS não-cumulativos.

57. Conforme já mencionado, no curso da fiscalização, a Impugnante apresentou, para cada crédito glosado, documentos comprobatórios, tais como, recibos, notas fiscais, contratos de prestação de serviço, etc.

58. Todavia, tais documentos simplesmente foram desconsiderados pela D. Autoridade Fiscal, o que corrobora a nulidade da presente autuação, eis que prejudicado o direito de defesa da Impugnante.

59. Sendo assim, a Impugnante passará a demonstrar, mais uma vez, que cada crédito glosado pela D. Autoridade Fiscal refere-se a despesas operacionais, e, como tais, são insumos que dão crédito de PIS e COFINS não-cumulativos.

11.2.2.2 DA NATUREZA DAS DESPESAS INCORRIDAS PELA IMPUGNANTE

> SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOAS JURÍDICAS
TRATADOS COMO INSUMO PELA IMPUGNANTE

60. Primeiramente, a Impugnante esclarecerá, de forma genérica, em que consiste sua atividade social e por quais motivos se faz necessária a contratação de determinadas empresas.

61. Assim, esclarecidos estes pontos, restarão demonstrados três dos requisitos para que uma despesa seja operacional, quais sejam, necessidade, usualidade e normalidade. Após, a Impugnante comprovará, por meio de documentos hábeis e idôneos, cada despesa glosada pela D. Autoridade Fiscal.

62. Conforme brevemente mencionado alhures, a Impugnante é uma Factoring e, como tal, se dedica, basicamente, à prestação continua e cumulativa de assessoria mercadológica e creditícia, de seleção de riscos, de gestão de crédito, de acompanhamento de contas a receber e de outros serviços, conjugada com a aquisição de créditos de empresas resultantes de suas vendas mercantis ou de prestação de serviços, realizadas a prazo.

63. Sendo assim, no decorrer do ano-calendário de 2009, celebrou diversos contratos de prestação de serviços, todos ligados ao desenvolvimento ou manutenção de sua atividade operacional.

64. Nesse sentido, confira-se, abaixo, relação das empresas com as quais a Impugnante contratou, seus objetos sociais e o tipo de serviço que foi prestado:

65. Veja que todas as empresas acima listadas prestam serviços que são relacionados à atividade da Impugnante ou necessários para que a Impugnante possa exercê-la e auferir os ganhos desta atividade.

66. Basicamente, tais empresas são contratadas para execução de 5 (cinco) tipos de serviços:

(i) Grupo 1: Representação comercial — captação de cliente;

Grupo 2: Consultoria sobre análise, implantação e homologação de sistemas informatizados de rotinas administrativas e financeiras;

Grupo 3: Consultoria sobre estruturação e desenvolvimento de Fundo de Investimento em Direitos Creditórios Não Padronizado;

(iv) Grupo 4: Prestação de serviços profissionais de assessoria em cobrança; e

(v) Grupo 5: Prestação de serviço de transportes de documentos.

NECESSIDADE, NORMALIDADE, USUALIDADE E COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS GLOSADAS

67. No curso da fiscalização, a D. Autoridade Fiscal solicitou

diversos documentos relacionados às despesas incorridas pela Impugnante, tais como contratos de prestação de serviço, notas fiscais, relatórios, planilhas detalhadas de cada serviço, etc.

68. Em cumprimento às intimações, à época, foram juntados todos os documentos que embasaram a contratação e a execução dos serviços, sendo que, muitos dos documentos solicitados pela D. Autoridade Fiscal são inexistentes.

69. Nos Contratos de Prestação de Serviço e nas respectivas notas fiscais são discriminadas as seguintes informações: (i) dados dos profissionais contratados; (ii) data do pagamento; (iii) valor recebido; e (iv) detalhamento do serviço prestado.

70. As informações contidas em tais documentos são suficientes para verificar que os valores despendidos configuram despesas operacionais e, como tal, são insumos que dão direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos.

71. Ademais, a Impugnante colaciona abaixo quadro contendo a natureza dos serviços prestados por cada empresa apontada pela D. Autoridade Fiscal na "Quadro 1 — Exemplos de Serviços que não tem Direito ao Creditamento do PIS e da COFINS", indicando os documentos que lastreiam tais operações. Para tanto, segregar-se-á tal comprovação em 4 (quatro) diferentes grupos, de acordo com a natureza da prestação de serviços:

> GRUPO 1: REPRESENTANTES COMERCIAIS

72. Os serviços de representação comercial consistem, basicamente, na captação, acompanhamento e cadastro de clientes bem como a entabulação de negociações destes com a Impugnante. A sua remuneração ocorre de forma variável, com base no volume negociado mensalmente.

73. A função dos representantes comerciais da Impugnante consiste na prospecção de clientes, através de visitas em empresas que necessitem de linha operacional para negociar seus ativos (direitos creditórios). Assim, a Impugnante delimita o perfil das empresas que tem interesse na atuação, e, após a visita do representante comercial, é feita análise creditícia tanto da empresa foco, como de sua carteira de clientes.

74. Após a análise e aprovação, o representante comercial faz a intermediação entre a Impugnante e a empresa prospectada (cedente), recebendo a relação dos títulos que a empresa tem interesse em ceder (endosso translativo).

75. Pela efetiva intermediação deste negócio, o representante

comercial é comissionado com um percentual sobre a receita apurada pela Impugnante. Tal pagamento leva em consideração outros fatores, como, por exemplo, taxa aplicada no deságio dos papéis negociados.

76. Nesse passo, são gerados, mensalmente, Relatórios de Operações, que, consistem, basicamente, na indicação de cada cliente captado pelos Representantes Comerciais, a receita gerada e o cálculo das comissões a serem pagas.

77. Ora, não é necessária qualquer análise jurídica para chegar à conclusão de que o serviço de captação de cliente, faz parte da atividade social da Impugnante, demonstrando ser necessário, usual e normal, como já demonstrado no tópico anterior.

78. Portanto, a documentação apresentada pela Impugnante é suficiente para a comprovação de que as despesas incorridas são operacionais, e, como tal, configuram insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS. > GRUPO 2: CONSULTORIA SOBRE SISTEMAS INFORMATIZADOS

79. Por sua vez, os serviços de consultoria sobre análise, implantação e homologação de sistemas informatizados de rotinas administrativas e financeiras estão ligados à manutenção da atividade da Impugnante. Isto, pois, é exatamente através da informatização de rotinas administrativas e financeiras do setor de contas a pagar, conciliação bancária, etc., é que a Impugnante consegue operar na qualidade de uma Factoring.

80. Essa contratação, inclusive, é necessária tendo em vista a Resolução COAF nº 13/2005, para atendimento à Política de Prevenção a Lavagem de Dinheiro, sendo crucial a implementação de sistema interno especializada, para atender as especificidades do setor financeiro.

81. Da análise da documentação ora acostada, verifica-se que a empresa contratada elaborou relatórios de serviços, os quais demonstram a efetividade dos serviços prestados.

• > GRUPO 3: CONSULTORIA SOBRE ESTRUTURAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DE FUNDO DE INVESTIMENTO EM DIREITOS CREDITÓRIOS NÃO PADRONIZADO

82. Noutro giro, a contratação de serviços de Consultoria sobre estruturação e desenvolvimento de Fundo de Investimento em Direitos Creditórios Não Padronizado também é uma prática comum às empresas do ramo de fomento comercial, já que parte da operação de factoring é desenvolvida por meio de fundos de investimentos de direitos creditórios, os FIDCS. Após a estruturação do FIDC, a Impugnante é contratada por este para a prestação de serviços de análise e seleção de recebíveis a serem adquiridos por aquele.

83. Da análise da documentação acostada, verifica-se que a

empresa contratada efetivamente elaborou documentos relacionados à criação do Fundo de Investimento em Direitos Creditórios Não Padronizados. Logo, considerando que a Impugnante é contratada por este fundo, conforme atesta o Instrumento Particular de Constituição daquele fundo, gerando, conseqüentemente, receitas de prestação de serviços, resta evidenciada que a despesa em análise possui relação direta com a produção de riqueza para a Impugnante.

84. Por fim, a Impugnante contrata tais empresas, a fim de

obtenção de serviços especializados de cobrança de crédito, notificar seus credores, de acordo com o art. 290, do Código bem como obtenção de informações financeiras para poder realizar a alegada análise de crédito dos direitos creditícios que pretender adquirir. Nesse sentido, uma vez que ocorrida a inadimplência desses créditos adquiridos, se faz necessária a contratação de empresas especializadas em cobrança e assessoria jurídica, a fim de tentar recuperar tais créditos inadimplidos.

85. Aliás, a necessidade de contratação destas empresas está

intrinsecamente ligada às atividades da Impugnante, uma vez que em seu objeto social está a atividade ligada ao levantamento de situações creditícias e cobrança de títulos e, ainda, a aquisição de créditos de empresas.

86. Veja-se que os Contratos de Prestação de Serviços, respectivas

notas fiscais e relatórios de serviços são suficientes para a comprovação de que as despesas incorridas são operacionais e, como tal, insumos que dão crédito de PIS e COFINS, já que demonstram que a contratação dessas empresas está totalmente relacionada com a sua atividade operacional.

87. Nesse sentido, é pacífica a jurisprudência do E. CARF de que

notas fiscais, contratos de prestação de serviço, comprovantes de pagamentos, etc, desde que comprovadas que as atividades são essenciais à manutenção do objeto social do contribuinte, são suficientes para a comprovação de que são despesas operacionais, in verbis:

"PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - COMPROVAÇÃO - GLOSA

Uma vez reconhecido que os serviços contratados são de natureza

imaterial, cuja prova há de ser feita indiretamente, e tendo a empresa apresentado as únicas provas possíveis, quais sejam, notas fiscais de prestação de serviços, comprovantes dos pagamentos e a efetividade do registro contábil, documentos esses não contestados pela fiscalização, a escrituração faz prova em favor do contribuinte, cabendo ao fisco demonstrar sua inveracidade." (Acórdão 101-96.152. Sessão de 23/05/07)

"(...) IRPJ - COMPROVAÇÃO DE DESPESAS – A comprovação

de despesas operacionais poderá ser feita através de recibos desde que, do conjunto de provas, resulte patente a necessidade de aquisição dos bens ou serviços para a manutenção da fonte produtora dos rendimentos. Despesas de pequeno valor e difícil comprovação poderão ser tidas como acessórias ante a razoabilidade da comprovação das principais. (...)"

(Acórdão nº105-13.071. Sessão de 26/01/04)

"(...) IRPJ — DESPESAS — COMPROVAÇÃO — Devidamente

comprovado com documentação hábil e idônea a efetiva despesa, bem como, tratar-se de despesas com característica necessária e essencial a atividade exercida pela contribuinte e vinculada á fonte produtora dos rendimentos, impõe-se o restabelecimento da dedutibilidade da base de cálculo do imposto de renda."

(Acórdão 101-96082, de 29/03/2007)

88. Portanto, resta demonstrada que as despesas despendidas pela Impugnante com os pagamentos de prestação de serviços de pessoas jurídicas cumprem com os requisitos legais da necessidade, usualidade e normalidade, e, portanto, são insumos que geram crédito de PIS e COFINS.

89. Nesse sentido, confira-se brilhantíssimo Voto do Conselheiro Henrique Torres, no PA nº 11065.101271/2006-47: "Contudo, é até intuitivo não ser possível equiparar conceitos e situações relacionados a tributos de materialidade absolutamente distinta, no caso, receita (PIS/Cofins) e industrialização de produto (IPI).

(...) Portanto, ao pretender estender o conceito de insumo utilizado

para fins de IPI ao PIS e COFINS, os atos regulamentares editados pela Receita Federal do Brasil infringem a estrita legalidade tributária (por ausência de previsão legal nesse sentido) e, ainda, o artigo 109 do CTN por distorção do próprio conceito de insumo.

(...) Neste cenário, é absolutamente certo que o conceito de insumo

aplicável ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se aderir lucro, é necessário antes se obter receita. A materialidade das contribuições ao PIS e COFINS é bastante mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ do que daquela prevista para o IPI. De fato, em vista da natureza das respectivas hipóteses de incidência (receita/lucro/industrialização), o conceito de custos previsto na legislação do IRPJ (artigo 290 do RIR/99), bem como o de despesas operacionais previsto no artigo 299 do RIR/99, é bem mais próprio de ser aplicado ao PIS e COFINS não cumulativos do que o conceito previsto na legislação do IPI.

(...) É de se concluir, portanto, que o termo "insumo" utilizado para

o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos

290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação do IPI).

No caso dos autos foram glosados pretendidos créditos relativos a valores de despesas que a Recorrente houve por bem classificar como insumos (materiais utilizados para manutenção de máquinas e equipamentos), em virtude da essencialidade dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda).

Ora, constata-se que sem a utilização dos mencionados materiais não haveria a possibilidade de a Recorrente destinar seus produtos à venda, haja vista a inviabilidade de utilização das máquinas." (destacamos)

(Acórdão nº 9303- 01.035, Relator Henrique Torres, Sessão de 23/8/2010)

90. Desse modo, sendo aplicável ao presente caso o conceito de insumo trazido pela legislação do IRPJ (artigos 290 e 299 do RIR/99) resta evidenciado o direito da Impugnante aos créditos indevidamente glosados. Isso porque todas as rubricas glosadas no presente caso referem-se indubitavelmente a despesas operacionais, como restou demonstrado.

91. Portanto, restando demonstrado a natureza de insumo de todos os serviços tomados pela Impugnante, o que dá o direito ao crédito de PIS e COFINS tomado pela Impugnante, devem ser cancelados os AIs.

OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS TRATADAS COMO INSUMO PELA IMPUGNANTE

92. No que tange a esse tópico, antes mesmo de se adentrar ao mérito da atividade da Impugnante, cabe estabelecer em que termos ela foi autuada, ou seja, quais os critérios utilizados pela D. Autoridade Fiscal.

93. Nesse sentido, vale mencionar que o TVF, ao menos para os bens e serviços tratados neste tópico, trata apenas da sua caracterização ou não como insumos, jamais questionando a veracidade da informação sobre a sua existência ou natureza.

94. Nesse passo, vale lembrar quais os itens glosados pela D. Autoridade Fiscal:

95. Como se vê, todos os itens referem-se a despesas operacionais da Impugnante, uma vez que são necessárias, usuais ou normais à sua atividade social.

96. Todas as referidas despesas são auto explicativas, sendo que

não são necessárias maiores delongas sobre cada uma delas. Ora, tome-se como exemplo despesa de condomínio. É óbvio que tal despesa é necessária á atividade de qualquer empresa.

97. Aliás, veja que, especificamente com relação aos itens "Correios e Telégrafos" e "Conservação de Bens", a própria RFB já se pronunciou favorável à Impugnante, reconhecendo que tais despesas podem ser creditadas para fins de PIS e COFINS. É o que dispõe a Solução de Consulta nº136 de 05/09/2009, in verbis:

"PIS/Pasep NÃO-CUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TELECOMUNICAÇÕES E CORREIOS.

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração do PIS/Pasep não cumulativo, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços.

O termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos diretamente na prestação do serviço da atividade-fim.

DESPESAS NÃO VINCULADAS DIRETAMENTE À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Excluem-se do conceito de insumo as despesas que se reflitam indiretamente na prestação de serviços, tais como, as despesas relativas aos serviços de transporte, consultoria e assessoria em informática, serviços gráficos, serviços com representantes e serviços bancários

DESPESAS COM ALUGUÉIS E CONTRAPRESTAÇÕES DE ARRENDAMENTO DE EQUIPAMENTOS. ALUGUEL DE VEÍCULOS.

Pode ser descontado o crédito do PIS/Pasep calculado em relação ao valor dos aluguéis de máquinas e de equipamentos utilizados nas atividades da empresa, desde que pagos a pessoa jurídica. No caso de arrendamento de equipamentos, é possível o desconto de créditos do PIS/Pasep, desde que o bem seja cedido por pessoa jurídica não optante pelo SIMPLES.

As despesas de aluguéis de veículos para viagens não geram direito ao crédito da contribuição para o PIS/Pasep por falta de previsão legal.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Os valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, para manutenção das máquinas e equipamentos empregados na prestação de serviços, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem

descontados da contribuição ao PIS/Pasep não-cumulativa, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie.

Dispositivos Legais: Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002,

art. 3º, 11,1V e V; RIR, art. 346; IN SRF nº247, de 2002, arts. 66, e IN SRF nº358, de 2003.

VALÉRIA VALENTIM - Chefe da Divisão — Substituta"

(destacamos)

98. Portanto, tendo em vista que os créditos ora glosados referem-se inexoravelmente a despesas operacionais, resta evidenciada a equivocada glosa procedida pela ilustre D. Autoridade Fiscal e, conseqüentemente, a necessidade de cancelamento integral do lançamento.

11.3 SUBSIDIARIAMENTE: DA INDEVIDA APLICAÇÃO DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

99. Subsidiariamente, na remota hipótese de não serem cancelados os créditos tributários consubstanciados nos Ais ora impugnados, o que se admite apenas ad argumentandum, deve-se, ainda sim, afastar a cobrança de juros de mora sobre as multas.

100. Aqui, abre-se um parêntese: apesar de não constar dos Ais a incidência de juros de mora sobre as multas, é fato notório que assim procede o fisco, justamente adotando como termo inicial dos juros o lançamento. Em vista disso, impõe-se a defesa deste ponto, sob pena de preclusão, bem como para se evitar a majoração indevida do insubsistente crédito tributário em debate.

101. Nesse contexto, a Impugnante traz à baila o julgado da C. CSRF, ilustrando o entendimento dos colendos Tribunais Administrativos contra a incidência dos juros de mora sobre as multas. Confira-se:

"RECURSO ESPECIAL — CONHECIMENTO. Não deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexistente similitude entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO — INAPLICABILIDADE — Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada." (destacamos)

(Acórdão nº 9101-00.722, de 11/04/2011)

102. Isto porque, a exigência dos juros de mora sobre a multa aplicada carece de base legal, já que o 5º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, é claro ao restringir a incidência dos juros de mora sobre o valor do principal lançado.

"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e

contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada á taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

5 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 tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

5 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados á taxa a que se refere o 5º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." - (destacamos)

103. Os débitos a que se refere o 3º são aqueles decorrentes de tributos e contribuições mencionados no caput. Aqueles não podem ser confundidos com as multas (penalidade), pois têm causas diversas, conforme dispõe o artigo 3º do CIN.

104. Ao utilizar a expressão "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições", a Lei nº 9.430/96 somente pode estar se referindo a débitos não lançados, visto que normatiza a incidência sobre estes da multa de mora, sendo ilógico entender que ali se contém as multas lançada proporcionalmente.

105. Ademais, corroborando o entendimento acima, o parágrafo único do artigo 43, da Lei nº 9.430/96, prevê a incidência de juros de mora sobre as multas e os juros cobrados isoladamente:

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

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados á taxa a que se refere o 5º do art. 50, 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." (destacamos)

106. Conclui-se, portanto que a expressão "debito para com a União, decorrentes de tributos e contribuições" não contempla as multas, pois se assim não fosse, não haveria necessidade alguma para a existência do parágrafo único, do artigo 43, da Lei nº 9.430/96.

107. Portanto, ao interpretar a legislação ordinária verifica-se que

aquela autoriza expressamente a incidência de juros de mora somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor das multas lançadas.

108. Ademais, ao analisar conjuntamente os artigos 161, 139 e 113, do CTN, verifica-se que o próprio CTN não autoriza a cobrança de juros de mora sobre multas aplicadas proporcionalmente ao tributo.

109. Dispõe o artigo 161, do CTN:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

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

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

110. O dispositivo acima transcrito autoriza a incidência de juros sobre o "crédito não integralmente pago no vencimento" . Por sua vez, o artigo 139, CTN define crédito como "o crédito tributário decorre da obrigação principal e tema mesma natureza desta".

111. E, por fim, o artigo 113 dispõe sobre a obrigação tributária:

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

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

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente á penalidade pecuniária."

112. Vê-se que a confusão enfrentada está na inclusão da expressão "penalidade pecuniária" no § 1º. Contudo, essa expressão nada mais é do que a penalidade decorrente da inobservância de determinada obrigação acessória, que se converte em obrigação principal nos termos do § 3º. Jamais, portanto, essa expressão poderia ser interpretada como penalidade pecuniária exigida em conjunto com o tributo não pago.

113. Ressalte-se, ainda, que caso a multa estivesse incluída na

expressão "crédito" sobre o qual incidem os juros de mora nos termos do artigo 161, não haveria razão alguma para a ressalva final constante no referido artigo de que o crédito deve ser exigido "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis".

114. Assim, conclui-se que o CTN não autoriza a incidência de juros de mora sobre multas.

115. Portanto, subsidiariamente, caso não sejam integralmente cancelados os AIs com base no direito arguido na presente Impugnação, o que se admite apenas para argumentar, deve essa E. Turma, ao menos, excluir a cobrança de juros de mora sobre a multa aplicada.

DO PEDIDO

116. Por todo o exposto, pugna-se o conhecimento da presente Impugnação, para que seja julgada procedente, a fim de cancelar as glosas perpetradas pelo Sr. Agente Fiscal, bem como a exigência fiscal decorrente, frente à:

- (i) Nulidade da autuação, ante a ausência de

fundamentação/motivação do

lançamento;

Da comprovação dos serviços tomados pela Impugnante na cadeia

de produção, o que, per se, dá o direito de crédito de PIS e COFINS não-cumulativos;

- (iii) Deve ser reconhecido o direito ao crédito de PIS e COFINS em

relação às despesas incorridas pela Impugnante, uma vez tratarem de insumos; e

- (iv) Na remotíssima hipótese de ser mantida a autuação, o que

sequer se cogita, devem ser cancelados os juros incidentes sobre a multa de ofício, na forma do que já decidiu a C. CSRF.

É o Relatório.

6.A 4ª Turma da DRJ/FNS, por meio de acórdão 07-44.556, proferido em 14/08/2019, decidiu pela manutenção integral do lançamento, cuja ementa reproduz-se a seguir:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE DA COBRANÇA. TAXA SELIC.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. Cabimento dos juros pela taxa Selic (CTN, art 161, Lei nº 9.065/95, art. 13).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. As hipóteses do art. 59, do Decreto nº 70.235/72, não se configuraram para o ato administrativo recorrido, o qual foi motivado e lavrado pela Autoridade Tributária e Aduaneira da União, e para o qual o contribuinte foi regularmente cientificado e possibilitada a apresentação de defesa, não cabendo declarar sua nulidade (art. 61, Dec. 70.235/72).

PROVA. MEIOS. MOMENTO DE PRODUÇÃO. IRRESIGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

No processo administrativo fiscal são admissíveis os meios documental e/ou pericial. Para evitar a preclusão o contribuinte deve apresentar juntamente com a sua irrisignação a documentação que sustente as alegações ou demonstrar alguma das situações do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova do direito alegado é do contribuinte. Não sendo essa prova produzida nos autos não há como reconhecer o direito alegado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA. Sob o regime de incidência não cumulativo e para dedução de crédito, o termo “*insumo*” não pode ser interpretado como qualquer bem ou serviço necessário mas, tão somente, aquele bem ou serviço adquirido de pessoa jurídica aplicado ou consumido na fabricação do produto ou prestação do serviço, essencial ou relevante (Lei nº 10.637/02, Lei nº 10.833/03, Parecer Normativo COSIT/RFB N° 05/2018).

SEGUROS. Inexistindo comprovação de qualquer espécie, incabível o creditamento, para os fins da não-cumulatividade (Lei nº 10.637/02, Lei nº 10.833/03, Parecer Normativo COSIT/RFB N° 05/2018).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL - COFINS

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

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

Sob o regime de incidência não-cumulativo e para dedução de crédito, o termo “*insumo*” não pode ser interpretado como qualquer bem ou serviço necessário mas, tão somente, aquele bem ou serviço adquirido de pessoa jurídica aplicado ou consumido na fabricação do produto ou prestação do serviço, essencial ou relevante (Lei nº 10.637/02, Lei nº 10.833/03, Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018).

SEGUROS. Inexistindo comprovação de qualquer espécie, incabível o creditamento, para os fins da não-cumulatividade (Lei nº 10.637/02, Lei nº 10.833/03, Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

7. Em seu recurso voluntário, a empresa repisa os assuntos da impugnação.

8. É o relatório.

VOTO

Conselheira Rachel Freixo Chaves, Relatora.

9. O recurso voluntário é tempestivo, e dele tomo integral conhecimento, posto que preenchidos todos os requisitos para tanto.

10. A Recorrente é sociedade empresária que atua no segmento de fomento mercantil, factoring, atividade que, em linhas objetivas, consiste na aquisição de direitos creditórios de empresas clientes, precedida de análise de risco econômico e de crédito, seguida da formalização das cessões e, por fim, da gestão e cobrança sistemática desses créditos, inclusive mediante notificações, protestos e ações judiciais. É nesse ciclo integrado análise, aquisição, formalização, cobrança e recuperação de créditos que se forma a receita tributável da empresa.

11. O lançamento de PIS e COFINS, sob a sistemática não cumulativa, decorre da glosa de créditos apropriados pela Recorrente com fundamento no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sob a alegação de que os bens e serviços que lhes deram origem não se enquadrariam no conceito de insumo.

12. A fiscalização e a DRJ agruparam as despesas em dois grandes blocos, a saber: i) despesas que não se enquadrariam no conceito de insumo por falta de previsão legal; e ii) serviços de terceiros pessoa jurídica tidos como não comprovados como insumos na cadeia de prestação de serviços da factoring.

13. As principais dúvidas deste relatório não se concentram nas rubricas que, pela sua própria natureza, se mostram típicas despesas administrativas ou estruturais, como anúncios institucionais, assinaturas genéricas de periódicos, material de escritório, despesas de condomínio, pequenos utensílios e seguros patrimoniais amplos, relativamente às quais a tendência é de manutenção das glosas.

14. O ponto sensível reside em um conjunto delimitado de despesas que, conforme alegado pela Recorrente, possuem potencial técnico relevante para eventual reconhecimento como insumos, à luz do critério de essencialidade funcional fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170/PR, Tema 779, a saber:

- (i) honorários advocatícios e demais despesas jurídicas diretamente relacionados à cobrança da carteira de créditos;
- (ii) despesas cartorárias referentes a protestos de títulos e registros de cessão de créditos;
- (iii) despesas de correios vinculadas ao envio de notificações de cobrança e comunicações formais relativas aos créditos adquiridos;
- (iv) serviços terceirizados de análise de crédito, due diligence e avaliação de risco de carteiras;
- (v) despesas de telefonia diretamente associadas à operação de cobrança, como ramais de cobrança, centrais de telecobrança e call centers dedicados.

15. À luz do Tema 779, insumo é o bem ou serviço essencial ou relevante ao desenvolvimento da atividade econômica específica do contribuinte, considerado o impacto da sua presença ou ausência na concretização da atividade ou na qualidade/quantidade do resultado.

16. Em uma empresa de *factoring*, é intuitivo que a análise de crédito, a formalização adequada das cessões e a cobrança administrativa e judicial estruturada constituem etapas centrais do modelo de negócio; sem elas, a operação de fomento, na prática, não se concretiza ou não gera a receita pretendida.

17. O acórdão da DRJ, contudo, ao tratar das despesas elencadas no bloco de glosas por falta de previsão legal, afasta em bloco o direito ao crédito com base em argumentos predominantemente normativos, sem examinar, caso a caso, se, em relação a esses itens específicos, a prova apresentada pela Recorrente poderia evidenciar sua inserção no ciclo essencial análise, aquisição, formalização e cobrança da carteira. Soma-se a isso o fato de que, em alguns trechos, a DRJ aponta insuficiência de documentação; em outros, ainda que admita a existência dos gastos, conclui que seriam de natureza meramente administrativa ou comercial,

sem dialogar, de forma expressa, com o critério de essencialidade funcional hoje exigido pelo Tema 779.

18. Nessas condições, não é possível, com a segurança que o caso requer, delimitar, com base apenas no acórdão recorrido e no modo como a prova se encontra atualmente estruturada nos autos, quais glosas decorrem de efetiva insuficiência probatória e quais resultam, principalmente, da adoção de um conceito restritivo de insumo, anterior à consolidação do entendimento do STJ.

19. Considerando que:

- a) a controvérsia envolve o direito a créditos de PIS e COFINS em regime de não cumulatividade, com impacto relevante sobre a carga tributária da Recorrente;
- b) há, no processo, um núcleo de despesas cuja qualificação como insumo ou não insumo depende de análise fina da realidade operacional da factoring e da destinação concreta de cada gasto;
- c) o acórdão da DRJ foi proferido com base em premissas jurídicas anteriores à consolidação do Tema 779, com tratamento em bloco de diversas despesas como desprovidas de previsão legal de crédito;

19.1. mostra-se mais consentâneo com os princípios da verdade material, da segurança jurídica e da coerência decisória que se promova reordenação e eventual complementação da prova, especificamente quanto às despesas com potencial técnico relevante para reversão, antes de proferir julgamento definitivo do mérito.

20. Considerando a necessidade de melhor esclarecimento acerca da natureza e da destinação das despesas com potencial técnico relevante para reversão, bem como, e principalmente, da verificação da veracidade dos documentos juntados aos autos pela Recorrente, voto pela conversão do julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem adote as seguintes providências:

(A) notifique a Recorrente para que apresente:

1. o plano de contas contábil analítico referente ao período de apuração em discussão;
2. os contratos de prestação de serviços vinculados à aferição de receita;
3. relatório qualitativo e quantitativo de vinculação dos contratos referidos no item anterior com as despesas glosadas;
4. a justificativa de sua essencialidade ou relevância à luz do conceito de insumo fixado no REsp nº 1.221.170/PR, Tema 779, com a juntada dos

respectivos documentos comprobatórios, contratos, notas fiscais, relatórios, guias cartorárias e planilhas internas de rateio;

5. destaque, dentro desse mesmo demonstrativo, de forma segregada, as despesas com potencial técnico relevante para eventual reversão, identificando separadamente:

- 5.1. honorários advocatícios e demais despesas jurídicas diretamente ligados à cobrança da carteira de créditos;

- 5.2. despesas cartorárias associadas a protesto de títulos e registro de cessão de créditos ou contratos de fomento;

- 5.3. despesas de correios vinculadas ao envio de notificações de cobrança e comunicações formais a devedores;

- 5.4. serviços terceirizados de análise de crédito, due diligence e avaliação de risco de carteiras;

- 5.5. despesas de telefonia diretamente vinculadas à operação de cobrança, como ramais de cobrança, call center e contratos de telecobrança, com indicação dos critérios de vinculação adotados.

(B) À Unidade de origem:

1. após a apresentação dos documentos pela Recorrente, notifique-se a Unidade de Origem para validar as formalizações e a consistência da documentação juntada aos autos.

21. Concluídas as diligências e juntadas as informações e certificações da Unidade de Origem, dê-se vista à parte para manifestação sucessiva e, após, retornem os autos a este Colegiado para conclusão do julgamento.

22. É como voto.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves – Relator