



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

Processo n° 10120.006882/2007-99
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3202-000.898 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2013
Matéria PIS/COFINS.MULTA
Recorrente COMPANHIA THERMAS DO RIO QUENTE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2007

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

São nulos os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para anular a decisão da DRJ. O Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior declarou-se impedido.

Irene Souza da Trindade Torres - Presidente.

Charles Mayer de Castro Souza - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres (presidente), Gilberto de Castro Moreira Junior, Charles Mayer de Castro Souza, Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Tatiana Midori Migiyama e Thiago Moura de Albuquerque Alves.

Relatório

Contra a contribuinte acima qualificada, lavraram-se autos de infração formalizando a exigência da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, através dos quais se constituiu crédito tributário, referente a períodos de apuração compreendidos nos anos-calendário de 2003, 2004 e 2007, nos valores respectivos de R\$ 709.585,75 e R\$ 318.295,92, incluídos multa de ofício de 75% e juros de mora.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, transcrevo o Relatório da decisão de primeira instância administrativa, *in verbis*:

Em 19/09/2007, foram lavrados contra a interessada os Autos de Infração da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, atinentes aos anos-calendário de 2003, 2004 e 2007, cujo crédito tributário lançado de ofício perfaz o montante de R\$ 1.027.881j67, assim discriminados por exação fiscal:

(...)

Em síntese, durante o procedimento de verificações obrigatórias, que abrangeu a CIA THERMAS DO RIO QUENTE e as sociedades em conta de participação (SCP), constatou a Fiscalização divergências entre os valores escriturados e os declarados/pagos.

Além disso, diante da análise da escrituração, decidiu a autoridade fiscal excluir os créditos da não-cumulatividade apurados pela contribuinte. Foi elaborada a planilha de fls. 478, na qual foram excluídas da base de apuração de créditos as contas COMERCIALIZAÇÃO RQVC, COMISSÕES RQVC, COMISSÕES AGÊNCIAS VISITANTES, COMISSÕES AGÊNCIAS HOSPEDAGENS E MARKETING RQVC, que haviam sido consideradas, pela contribuinte, como insumos utilizados na prestação de serviços.

Esclarece a Fiscalização que tais contas foram contabilizadas pela contribuinte equivocadamente como custos de venda, quando, na realidade, tratam-se de despesas operacionais classificáveis como despesas de vendas.

Cientificada dos lançamentos, em 03/10/2007 ("AR" às fls. 528), a interessada apresentou as impugnações de fls. 532/568 (PIS) e 599/607 (COFINS) e respectivos anexos, ambas em 01/11/2007 (protocolo de recepção às fls. 532 e 599).

Apoiada nos documentos já acostados aos autos, dispõe sobre o seguinte, em síntese, na impugnação de fls. 532/568, relativa ao PIS:

- discorre sobre os fatos;*
- requer que sejam considerados créditos de PIS/Pasep no âmbito as Sociedades em Conta de Participação - SCP, apurados entre janeiro e outubro de 2003, nos termos em que previsto no art. 3º, inc. II, da Lei nº 10.637/02, seguindo em anexo, para efeitos de comprovação dos valores, balancete de Contas e Subcontas referente ao exercício de 2003, bem como planilha de cálculo com a revisão dos valores supostamente devidos pela Impugnante;*

- *requer seja determinada diligência, para que sejam efetivamente apurados os valores realmente devidos a título da contribuição em questão ou, ainda, sejam reconhecidos, de plano, com base nos documentos apresentados, a legitimidade dos créditos descontados pela Impugnante no período compreendido entre janeiro e outubro de 2003, para apuração dos recolhimentos de PIS submetida ao regime não-cumulativo;*
- *requer seja considerada a existência de recolhimentos efetuados através de DARFs, relativo ao PIS devido para o mês de agosto de 2003, que por mero e simples erro material não foram informados em DCTF;*
- *afirma ainda que no mesmo mês de agosto de 2003, além de ter promovido os recolhimentos informados, ainda realizou recolhimento outro através de DARF, igualmente não informado em DCTF por força de erro material, no elevado valor de R\$50.898,00, dos quais parte, no valor de R\$33.306,7, restou sendo utilizado para compensação com outros tributos, remanescendo, assim, um saldo credor de R\$17.591,43, a título de recolhimento de exação PIS, que deverá ser apropriado ou descontado para fins de abatimento dos valores supostamente devidos pela Impugnante;*
- *para fins de comprovação desses recolhimentos não considerados pela Autoridade Tributária, vein a Impugnante requerer juntada dos comprovantes de arrecadação em anexo, referentes às quantias acima referidas, ficando, desde já, requerida a compensação ou desconto liminar desses valores com os aqueles supostamente devidos em sede desse Auto de Infração;*
- *requer o aproveitamento do saldo credor de R\$2.472,50 apurado pela Fiscalização, referente ao mês de fevereiro de 2003;*
- *alega que a Impugnante é sociedade prestadora de serviços de hotelaria, cujas atividades sociais compreendem, essencialmente, a oferta de alojamento temporário a seus hóspedes e o desenvolvimento de atividades voltadas à promoção do lazer e diversão;*
- *a Autoridade Fiscal, adotando critério pessoal de interpretação fulcrado essencialmente nas noções conceituais de custos e despesas com base na legislação do IRPJ, glosou o creditamento da Impugnante quando da apuração dos valores a título de PIS/PASEP, dos valores referentes às aquisições de "INSUMOS", utilizados em sua prestação de serviço, referentes, basicamente, ao pagamento de despesas com comercialização de suas unidades hoteleiras e de seus equipamentos de lazer e publicidade;*
- *ou seja, aqueles créditos decorrentes do pagamento de despesas com comercialização e marketing, assumidos pela Impugnante como insumos necessários e imprescindíveis na prestação de seus serviços, restaram sendo todos glosados, ao*

simplório argumento de que essas "despesas" não "integrariam" o produto final da Impugnante, sem que se tenha apercebido;

- *contudo, não se discute aqui a aplicação das noções conceituais de "custos" ou de "despesas", mas, sim, consoante asseverado acima, sobre a aceção do termo "insumo" no contexto do desenvolvimento das atividades de prestação de serviços assumidas pela Impugnante;*

- *a sistemática de não-cumulatividade da exação em comento não adotou aqueles conceitos próprios da chamada "Contabilidade Fiscal ou de Custos" para fins de definição daquele leque de bens e materiais que gerariam créditos quando de sua aquisição para integração no produto final do respectivo contribuinte, pois o termo "insumo" empregado na redação do inc. II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, possui abrangência - seja teleológica ou semântica - absolutamente diversa daquela afeita aos conceitos positivados de "custos" e "despesas" assumidos pela referida Autoridade em sua atividade exatoria, de forma passional;*

- *a conceituação do termo "insumo" deve ser relativizada de acordo com a natureza da atividade desenvolvida pelo respectivo contribuinte, em especial, quando se tratar de empresas prestadoras de serviços, para as quais a aceção daquele termo deve ser ainda mais abrangente, tendo em vista que, caso contrário, pouquíssimos seriam aqueles bens ou serviços que poderiam ser considerados como insumos, conforme alerta HIROMI HIGUCHI;*

- *o conceito de "insumo" também não guarda qualquer identidade com o significado que lhe confere a legislação do IPI e ICMS, a qual determina que insumos são apenas aqueles bens que integram o produto final, pois, consoante antevisto, as empresas prestadoras de serviços, tal como a Impugnante, também se sujeitam à sistemática não cumulativa de recolhimento não sendo, por conseguinte, tal modalidade de recolhimento uma exclusividade das indústrias, as quais empregam aqueles bens na fabricação de seus produtos destinados à venda;*

- *cita doutrinadores que esclarecem que o conceito de "insumos" para fins de legislação do PIS/Pasep é extremamente mais abrangente que aquele adotado pela legislação do IPI, e que tal conceito deve ser analisado e adaptado a cada produto ou atividade, em especial quando se tratar de prestação de serviços;*

- *discorre que não pode passar despercebido que a Impugnante NÃO produz ou mesmo comercializa BENS (à exceção de alimentos, bebidas e alguns souvenirs), mas, tão somente, ao promover o desenvolvimento de suas atividades principais, presta SERVIÇOS de hotelaria, lazer e turismo, colocando assim à disposição da coletividade em geral suas dependências para regular fruição de períodos de lazer e descanso;*

- *o "produto final" disponibilizado pela Impugnante aos seus clientes são suas próprias UNIDADES HOTELEIRAS e PARQUES AQUÁTICOS, os quais já se encontram construídos, prontos e acabados para fruição e uso por parte de seus*

hóspedes e clientes, sendo evidente portanto que todas aquelas despesas contraídas pela Impugnante para viabilizar o desenvolvimento de suas atividades - aí incluídas despesas com comercialização e publicidade - são e deverão ser consideradas, por óbvio, como INSUMOS necessários à prestação de seus serviços, passíveis de apropriação de créditos referentes à contribuição para o PIS/Pasep, nos termos em que determinado pela Lei nº 10.637/02;

• por isso mesmo, mostra-se de absoluta obviedade e clareza o fato de que, por ser empresa prestadora de serviços de hotelaria, lazer e turismo, a Impugnante pode e deve considerar aquelas despesas incorridas com o pagamento de comissões e marketing como insumos necessários a sua prestação de serviços, eis que esses serviços (comercialização e publicidade) compõem o produto final por ela comercializado, qual seja, a promoção do lazer e do turismo em suas dependências e parques aquáticos;

• discorre sobre o produto específico denominado "Rio Quente Vacation Club - RQVC", no qual compõem e integram, como "parte(s) integrante(s) do Sistema de Tempo Compartilhado", no caso, o negócio jurídico disponibilizado pela Impugnante sob a denominação RQVC, o empreendedor, o comercializador, o operador, o administrador de intercâmbio e o cessionário do direito de ocupação, sendo a própria Companhia Thermas do Rio Quente o empreendedor, o comercializador e o operador, o administrador de intercâmbio a RCI - Resort Condominiums International e o cessionário do direito de ocupação os clientes adquirentes do produto RQVC;

• ou seja, a Impugnante disponibiliza ainda um produto DETERMINADO, ESPECÍFICO e REGULAMENTADO aos seus clientes, qual seja, o chamado RQVC, aonde apropria todos aqueles créditos de PIS gerados com a contratação ou pagamento a qualquer daquelas partes que, por força de norma legal (Deliberação Normativa nº 378/1997), são consideradas partes integrantes dessa relação jurídica tipificada;

• assim, resta concluir que aqueles valores apurados nas contas glosadas pela Autoridade Fiscal, classificados como "despesas de representação comercial", representam, sim, insumos para a prestação dos serviços vinculada especificamente ao produto RQVC, conforme regulamentação do próprio Instituto Brasileiro de Turismo -EMBRATUR, através da Deliberação Normativa nº 378/97, a qual, repita-se insistentemente, considera o empreendedor, o comercializado^ o operador e o administrador de intercâmbio, partes integrantes e intrínsecas do processo de comercialização e fruição desse produto hoteleiro;

• conforme observado pela própria Autoridade Fiscal, "a condição para gerar crédito é que sejam serviços aplicados ou consumidos na prestação do serviço", sendo que, exatamente com base nessa mesma premissa é que a Impugnante, creditou-se daquelas despesas incorridas com "a comercialização do produto RQVC", 2ª comissões pagas pela venda do produto", e

"propaganda e marketing relacionadas especificamente com o produto RQVC", despesas essas absolutamente intrínsecas à fabricação do produto RQVC, subsumidas portanto no conceito de "insumo" adotado pela legislação pertinente à contribuição para o PIS/Pasep;

- *ou seja, a Impugnante disponibiliza ainda um produto DETERMINADO, ESPECÍFICO e REGULAMENTADO aos seus clientes, qual seja, o chamado RQVC, aonde apropria todos aqueles créditos de PIS gerados com a contratação ou pagamento a qualquer daquelas partes que, por força de norma legal (Deliberação Normativa n° 378/1997), são consideradas partes integrantes dessa relação jurídica tipificada;*

- *cita lições doutrinárias na qual se esclarece com propriedade que a contratação de serviços (como, p.ex., o agenciamento e a publicidade) para a prestação de serviços outros deve ser, indubitavelmente, considerada como insumo;*

- *assim, entende ser evidente a impropriedade e ilegalidade do lançamento ora combatido, tendo em vista que, da própria essência conceitual-teleológica do termo "insumo" empregado na redação do art. 3º, inciso II da Lei nº 10.637/02, depreende-se que as despesas incorridas pela Impugnante com comercialização e publicidade devem ser consideradas como "insumos necessários" à prestação de seus serviços de hotelaria e lazer, isso, considerando-se as próprias especificidades do ramo de atividade por ela desenvolvido, bem como, especialmente, as peculiaridades da composição do produto RQVC, cuja contabilização é feita em separado daquelas inerentes às suas atividades ordinárias de hotelaria e de prestação de serviços de lazer;*

- *protesta pela realização de todas as provas em direito admitidas, em especial, prova documental e pericial a fim de comprovar seus articulados de defesa.*

Por sua vez, apoiada nos documentos já acostados aos autos, dispõe sobre o seguinte, em síntese, na impugnação de fls. 599/607, relativa ao COFINS:

- *discorre sobre os fatos;*

- *requer seja considerada a existência de recolhimentos efetuados através de DARFs, relativo ao PIS aos meses de abril, agosto, setembro, outubro e novembro de 2003, que por mero e simples erro material não foram informados em DCTF;*

- *requer seja determinada diligência, para que sejam efetivamente apurados os valores realmente devidos a título da contribuição em questão, ficando desde já requerida a compensação ou desconto liminar desses valores com aqueles supostamente devidos em sede desse Auto de Infração;*

- *requer o aproveitamento do saldo credor de R\$2.543,48 apurado pela Fiscalização, referente ao mês de agosto de 2003;*

- *protesta pela realização de todas as provas em direito admitidas, em especial, prova documental e pericial a fim de comprovar seus articulados de defesa.*

Consoante despacho às fls. 659, constatou a unidade preparadora que a impugnação é parcial, tendo em vista que o sujeito passivo efetuou o pagamento da parte não impugnada, por meio de DARF ou PER/DCOMP, sérido que, referente ao PIS, relativa aos fatos geradores compreendidos entre 31/01/2004 e 28/02/2007, e à COFINS, á todo o crédito tributário apurado pela Fiscalização, conforme demonstrado no "Extrato do Processo" de fls. 656/658.

Por sua vez, os créditos de PIS cujos fatos geradores encontram-se compreendidos entre 31/01/2003 e 30/11/2003, encontram-se com a situação "Suspenso - Julgamento Da Impugnação".

É o relatório.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília julgou, noutros termos, improcedente a impugnação, proferindo o Acórdão DRJ/RJ2 n.º 03-27.893, de 14/11/2008 (fls. 677/688), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA o PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003, 2004, 2007

CRÉDITOS. RECONHECIMENTO.

Mera alegação, por si só, não se mostra suficiente para o reconhecimento dos créditos, sendo necessário o suporte de provas que demonstrem, inequivocadamente, a existência dos valores requeridos pela impugnante.

COMPENSAÇÃO. ALEGAÇÃO DE DIFERENÇAS A MAIOR. APROVEITAMENTO.

Não compete ao lançador executar, de ofício, procedimentos que são afetos ao sujeito passivo, reconhecendo diferenças de períodos em que a Fiscalização apurou valores a maior declarados pela impugnante.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA.

Sob o regime de incidência não cumulativa e para fins de dedução de créditos, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica que sejam intrínsecos à atividade e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA o FINANCIAMENTO

*DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**Ano-calendário: 2003, 2004, 2007**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.*

Considera-se não impugnada a parcela do crédito com a qual o sujeito passivo aquiesceu e efetuou o recolhimento do valor exigido.

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**Ano-calendário: 2003, 2004, 2007**DILIGÊNCIA. PERÍCIA. PROTESTO PELA JUNTADA DE TODAS AS PROVAS ADMITIDAS EM DIREITO.*

Para que seja deferido o pedido de diligência ou perícia, cabe formular o requerimento consoante o disposto no inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 (PAF), além de fundamentar adequadamente a sua necessidade. Por sua vez, as provas documentais devem ser apresentadas por ocasião da impugnação, sob pena de preclusão processual, exceto nas situações previstas no art. 16, § 4º do PAF, cujo ônus da prova é do impugnante.

Lançamento Procedente

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 692/713, por meio da qual alega, depois de descrever os fatos:

Preliminarmente

A decisão recorrida incorreu em flagrante negativa de prestação jurisdicional, uma vez que deixou de apreciar grande parte do teor da Impugnação ao Auto de Infração, sequer analisando os argumentos suscitados em relação à existência de recolhimentos previamente efetuados através de competentes Documentos de Arrecadação de Receitas Federais - DARFs, a título de Cofins, referentes aos meses de abril, agosto, setembro, outubro e novembro de 2003, que, por mero e simples erro material, acabaram não sendo informados na Declaração de Débitos Tributários Federais - DCTF do período de referência. Simplesmente ignorou tais alegações, não chegando sequer em adentrar na análise da questão. Por isso, impõe-se declarar a nulidade da decisão.

Mérito

Caso a preliminar venha a ser desconsiderada, cumpre novamente ressaltar que a Autoridade Fiscal que presidiu esse procedimento teve por bem desconsiderar, em sede de sua autuação, a existência de recolhimentos efetuados pela Recorrente através de DARFs, a título da exação COFINS, referentes aos meses de abril, agosto, setembro, outubro e novembro de 2003, que, por força de mero e simples erro material, acabaram não sendo informados na DCTF apresentada pela Recorrente no período em referência.

Por isso, e agora ressaltando a aplicabilidade do Princípio da Verdade Real, cumpre requerer a juntada dos comprovantes de arrecadação, em anexo, para fins de comprovação do recolhimento das quantias em questão, impondo-se seja declarada a compensação ou abatimento *ex officio* desses recolhimentos com as obrigações tributárias

lançadas. É plenamente possível a juntada de documentação em sede de fase recursal, em atenção ao PRINCÍPIO DA VERDADE REAL.

Os referidos recolhimentos ignorados pela Autoridade Tributária na recomposição dos saldos devedores da exação COFINS - apurada na sistemática não cumulativa - no período em referência não restaram sendo declarados em respectiva DCTF por mero erro material, sendo que, para os efeitos ora pretendidos, não se pode olvidar que por erro de fato ou material entende-se aquele erro cometido pelo contribuinte por força e em razão de desatenção ou equívoco grosseiro de preenchimento ou matemático, diferenciando-se, diametralmente, daquele outro denominado como erro de direito, insusceptível, aprioristicamente, de correção *ex officio* - não obstante a clara inconstitucionalidade deste entendimento fiscal.

Referidos erros materiais incorridos pela ora Recorrente jamais poderiam impedir fosse constatada a extinção das obrigações tributárias aqui lançadas, vez que a própria Autoridade Tributária que presidiu esse procedimento poderia, de ofício, promover as diligências necessárias nesse sentido, na medida em que a IN SRF 600/05 expressamente autoriza sejam promovidos procedimentos para tanto. A própria sistemática de apuração não cumulativa impõe a avaliação da existência dessa relação débito e crédito de forma constante.

Por fim, consoante se depreende a análise do Demonstrativo de COFINS, constante às fls. 487, desses autos, verifica-se que foi apurado pela Autoridade Tributária que presidiu esse procedimento no mês de agosto de 2003 um saldo credor (créditos passíveis de desconto) no valor de R\$ 2.543,48, o qual, entretanto, não se sabe por que, não foi aproveitado por essa Secretaria da Receita Federal do Brasil na apuração dos supostos valores devidos pela Recorrente referentes à COFINS. Por isso mesmo, impõe-se seja apropriado ou descontado o aludido saldo credor pela Autoridade Tributária competente para tanto, no valor de R\$ 2.543,48, para fins de compensação dos valores supostamente devidos pela Recorrente a título da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, objeto do Auto de Infração em voga.

À fl. 954 dos autos, encontra-se cópia de reconhecimento, pela Recorrente, de parte dos valores lançados (foram extintos por pagamento ou transferido para processo administrativo diverso; fl. 1025).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

O recurso atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

Preliminarmente, afirma a Recorrente que a instância de origem deixou de apreciar a alegação de que promoveu recolhimentos a título de Cofins referentes aos períodos de apuração de abril, agosto, setembro, outubro e novembro de 2003.

Com efeito, analisando o voto condutor do acórdão recorrido, constata-se que restou apreciada apenas a alegação de que havia sido recolhido, através de DARF, o PIS devido em agosto de 2003, embora não se o tenha admitido em face da ausência de provas

carreadas na impugnação. Por esse mesmo motivo, considerou-se prejudicado o reconhecimento dos demais valores suscitados nesta peça de defesa (R\$ 2.773,34, R\$ 4.229,36, R\$ 1.710,46 e R\$ 50.898,00).

Os recolhimentos a título de Cofins que teriam sido realizados no período de abril, agosto, setembro, outubro e novembro de 2003 não foram objeto de apreciação na decisão recorrida, a despeito de acostados aos autos, antes de proferida, cópias de telas extraídas do sistema SINAL, indicando o recolhimento da contribuição nos períodos indicados e nos valores expressos na impugnação (fls. 657/660).

Cópias de outros DARFs também foram acostadas aos autos junto ao Recurso Voluntário, incluindo os recolhimentos do PIS de agosto de 2003 (901/909), este, de fato, ausente no momento em que proferida a decisão.

Deixando-se de apreciar ponto importante da impugnação, é de se declarar, porque cerceado o direito de defesa da Recorrente, a nulidade da decisão proferida pela DRJ, nos termos do inciso II do art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Ante o exposto, **DOU PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, para anular a decisão recorrida.

É como voto.

Charles Mayer de Castro Souza

Processo nº 10120.006882/2007-99
Acórdão n.º **3202-000.898**

S3-C2T2
Fl. 1.031

CÓPIA