



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

Processo nº 19311.720352/2014-11
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3401-005.291 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de agosto de 2018
Matéria PIS e COFINS
Recorrentes NATURA INOVAÇÃO E TECNOLOGIA DE PRODUTOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INSUMOS. CRÉDITOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE.

A legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação de “insumos” para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ.

“Insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico.

PIS. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. CRÉDITOS RECONHECIDOS.

Tratando-se de empresa prestadora de serviços de pesquisa, desenvolvimento, inovação e de novos produtos cosméticos, de higiene, perfumaria, fitoterápicos, farmacêuticos, homeopáticos, saneantes domissanitários, alimentícios, dietéticos, embalagens e materiais correlatos, constituem insumos: as consultorias específicas em relação a tais atividades (empresas “Market Analytics”, “Alexandria”, “Mandalah”, “Instituto Harris”, “CO-R Estratégias”, “Millward”, “GAD”, “Mind”, “Teko”, “Cunalli e Moretti”, “Higher & Higher”, “Indigo”, “Edelman”, “Fundação Arthur Bernardes”, “Fundação Biominas” e “Biomimicry”); as assessorias específicas (contratos com a empresa “VAA”); e propaganda e *marketing*. Por outro lado, não constituem insumos: locação de veículos; locação de toalhas; turismo; gestão e digitalização de documentos; massagem; conferência; advocacia; hotelaria; gestão predial e vigilância; programação e controle de solicitações de café

para reuniões; “conhecimento” (sem especificação); serviços de *backoffice*, inclusive recrutamento e seleção, treinamento e locação de equipamentos para treinamento, alocação de estagiários e despesas com mão-de-obra temporária; assistência médica; internet/comunicação; “inspeção” (sem especificação); e consultoria (em relação a determinadas empresas/atividades: “Integration”, “Inobi”, “O-Think”, “Altran” e “IX Consultoria e Representações LTDA”; produção/organização de eventos/produção de vídeo; impressão de revista; impressão de material institucional; palestra; organização de eventos; e tradução.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INSUMOS. CRÉDITOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE.

A legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação de “insumos” para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ.

“Insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico.

COFINS. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. CRÉDITOS RECONHECIDOS.

Tratando-se de empresa prestadora de serviços de pesquisa, desenvolvimento, inovação e de novos produtos cosméticos, de higiene, perfumaria, fitoterápicos, farmacêuticos, homeopáticos, saneantes domissanitários, alimentícios, dietéticos, embalagens e materiais correlatos, constituem insumos: as consultorias específicas em relação a tais atividades (empresas “Market Analytics”, “Alexandria”, “Mandalah”, “Instituto Harris”, “CO-R Estratégias”, “Millward”, “GAD”, “Mind”, “Teko”, “Cunalli e Moretti”, “Higher & Higher”, “Indigo”, “Edelman”, “Fundação Arthur Bernardes”, “Fundação Biomina” e “Biomimicry”); as assessorias específicas (contratos com a empresa “VAA”); e propaganda e *marketing*. Por outro lado, não constituem insumos: locação de veículos; locação de toalhas; turismo; gestão e digitalização de documentos; massagem; conferência; advocacia; hotelaria; gestão predial e vigilância; programação e controle de solicitações de café para reuniões; “conhecimento” (sem especificação); serviços de *backoffice*, inclusive recrutamento e seleção, treinamento e locação de equipamentos para treinamento, alocação de estagiários e despesas com mão-de-obra temporária; assistência médica; internet/comunicação; “inspeção” (sem especificação); e consultoria (em relação a determinadas empresas/atividades: “Integration”, “Inobi”, “O-Think”, “Altran” e “IX Consultoria e Representações LTDA”; produção/organização de eventos/produção de

vídeo; impressão de revista; impressão de material institucional; palestra; organização de eventos; e tradução.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

ART. 142 DO CTN. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

O art. 142 do CTN define que compete “privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”. Efetuadas tais tarefas pela autoridade competente do fisco, e respeitada a ampla defesa, não há lugar para capitulação de nulidade, sendo possível cogitar apenas eventual improcedência do lançamento, diante de divergência manifestada por parte do autuado.

CONCOMITÂNCIA DE OBJETO. AÇÃO JUDICIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ISS. SÚMULA CARF 1.

Conforme Súmula CARF nº 1, importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

É legítima a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, da seguinte forma: (a) por maioria de votos, para afastar a alegação de violação ao artigo 142 do CTN, vencido o relator (Cons. André Henrique Lemos), em março de 2018, com a presença dos Cons. Rosaldo Trevisan, Robson José Bayerl, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado, Fenelon Moscoso de Almeida, Marcos Roberto da Silva e Renato Vieira de Ávila; (b) por unanimidade de votos, para afastar a alegação de alteração de critério jurídico na decisão de piso; (c) por unanimidade de votos, para manter as glosas sobre: (c.1) locação de veículos; (c.2) locação de toalhas; (c.3) turismo; (c.4) gestão e digitalização de documentos; (c.5) massagem; (c.6) conferência; (c.7) advocacia; (c.8) hotelaria; (c.9) gestão predial e vigilância; (c.10) programação e controle de solicitações de café para reuniões; (c.11) "conhecimento"; (c.12) serviços de backoffice, inclusive recrutamento e seleção, treinamento e locação de equipamentos para treinamento, alocação de estagiários e despesas com mão-de-obra temporária; (c.13) assistência médica; (c.14)

internet/comunicação; (c.15) "inspeção"; e (c.16) consultoria em relação às empresas "Integration", "Inobi", "O-Think", "Altran", "IX Consultoria e Representações LTDA"; (d) por unanimidade de votos, para afastar as glosas sobre consultoria em relação às empresas "Market Analytics", "Alexandria", "Mandalah", "Instituto Harris", "CO-R Estratégias", "Millward", "GAD", "Mind", "Teko", "Cunalli e Moretti", "Higher & Higher", "Indigo", "Edelman", "Fundação Arthur Bernardes", "Fundação Biominas", e "Biomimicry"; e (e) por maioria de votos, para manter a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos o relator (Cons. André Henrique Lemos) e os Cons. Cássio Schappo e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. No que se refere ao recurso de ofício, acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para reconhecer a concomitância de objeto em relação à inclusão do ISS na base de cálculo das contribuições, não conhecendo do recurso apresentado em relação à matéria, e destacando que, na execução do julgado, a unidade preparadora deve excluir das parcelas referentes ao ISS na base de cálculo a multa de ofício correspondente, em função de existir medida judicial vigente afastando tal inclusão ao tempo da autuação; (b) por unanimidade de votos, para manter as glosas sobre: (b.1) produção/organização de eventos/produção de vídeo; (b.2) impressão de revista; (b.3) impressão de material institucional; (b.4) palestra; e (b.5) organização de eventos; (c) por unanimidade de votos, para afastar as glosas sobre: assessoria com relação aos contratos com a empresa "VAA"; (d) por unanimidade de votos, para afastar as glosas sobre propaganda e *marketing*; e (e) por maioria de votos, para manter as glosas sobre tradução, vencidos o relator (Cons. André Henrique Lemos) e o Cons Cássio Schappo. Designado para redigir o voto vencedor o Cons. Rosaldo Trevisan.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

André Henrique Lemos – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Marcos Roberto da Silva (suplente), André Henrique Lemos, Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antônio Souza Soares, Cássio Schappo e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Versam os autos sobre Autos de Infração o aproveitamento de créditos de insumos (lançamento sob a glosa "créditos descontados indevidamente"), no regime não-

cumulativo das Contribuições para o PIS e COFINS, referentes aos períodos de apuração de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, acrescidos da multa de ofícios de 75% e dos juros de mora (efls. 1.131 a 1.146).

Apurou a fiscalização que a contribuinte, empresa eminentemente prestadora de serviços, teria descontado créditos indevidos de PIS e da Cofins sobre despesas com serviços de assessorias, consultorias, *backoffice* (serviços administrativos em geral, incluindo serviços contábeis, fiscais, de auditoria, recursos humanos, planejamento econômico, contas a pagar, tesouraria, tecnologia de informação, administração de dados e processamento de informações), propaganda e marketing, gestão predial, plano de saúde, hotelaria, traduções, recrutamento e seleção, treinamentos, conferências, organização de conferências e eventos comemorativos, locação de veículos, gestão de documentos, locação de toalhas, bem como mão de obra temporária e alocação de estagiários (vide parágrafo 12 do Termo de Verificação Fiscal - TVF, efl. 1.032).

Entendeu a fiscalização que tais créditos somente têm reflexo indireto na atividade-fim da contribuinte.

Desafiando a atuação, às efls. 1.165 e seguintes, impugnou a contribuinte defendendo:

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

2. Não foram investigadas *(I)* as atividades empresariais da Reclamante, *(II)* a materialidade e as particularidades dos serviços contratados e, ainda, *(III)* a relação dos serviços contratados com os diversos serviços prestados pela Contribuinte, não havendo, a rigor, prova da acusação fiscal.

3. O procedimento fiscal foi realizado por amostragem, sem que houvesse intimação da empresa para apresentar documentos e informações específicas quanto à atividade empresarial exercida e quanto aos serviços contratados (principalmente os relacionados às áreas de pesquisa e desenvolvimento de tecnologia e de novos produtos da marca Natura).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

13. Tece longa explanação sobre os serviços prestados, no período fiscalizado, e sua relação com os serviços contratados (que foram objeto de glosa pela autoridade fiscal).

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

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

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

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

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

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

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

Posteriormente os autos foram baixados em diligência por meio de Resolução 02-001.921, da 1ª Turma da DRJ/BHE (efl. 2.190 e seguintes), a fim de que fossem esclarecidas as despesas com:

- 1) serviços de marketing e propaganda;
- 2) produção e organização de conferências;
- 3) produção e organização de eventos comemorativos;
- 4) impressão de revistas e de material institucional;
- 5) palestras;
- 6) assessoria;
- 7) consultoria;
- 8) tradução.

Às efls. 2.283/2.289, consta o Relatório de Diligência Fiscal, no qual, em resumo informa:

1) Que a Contribuinte apresentou relatório contendo vários prestadores de serviços que contrata, referente às assessorias e/ou consultorias relacionadas às glosas dos PIS e da COFINS.

2) Ratificou que foram juntados com a peça impugnatória, por amostragem, contratos com as referidas prestadoras de serviços (DOC. 04 e 11, efls. 1.329 a 1.366, efls. 1.776 a 2.174, respectivamente), a saber: (1) Natura Cosméticos S.A.; (02) Gets Assessoria Empresarial; (3) Market Analytics Internacional Consultoria; (4) Integration Consultoria Empresarial S/C Ltda.; (5) Inobi Participações e Consultoria Ltda.; (6) O-Think Soluções Empresariais Ltda.; (7) Altran Consultoria em Tecnologia Ltda.; (9) The Gensight e (10) Sap Brasil Ltda.

2.1) Por meio da diligência, outros 19 (dezenove): (1) Martinelli Produções Fotográficas, Cinematográficas e Editora Ltda.; (2) Alexandria Land Of Ideas; (3) Mandalah Empresa de Comportamento de Inovação Ltda.; (4) Instituto Harris ME; (5) CO-R Estratégias de Inovação Ltda.; (6) VAA Assessoria Ltda.; (7) Millward Brown do Brasil Ltda.; (8) GAD Innovation Consultoria e Projetos Ltda.; (9) Mind Consultoria Empresarial Ltda.; (10) Teko Antropologia Ltda.; (11) Cunali e Moretti Consultoria em Planejamento e Pesquisa Ltda.; (12) Higler & Higler Produções Ltda.; (13) Indigo Consultoria e Inteligência de Mercado Ltda.; (14) Edelman do Brasil Consultoria e Comunicação Ltda.; (15) Fundação Arthur Bernardes; (16) Fundação Biominas; (17) 1. Mil Publicita Ltda.; (18) IX Consultoria e Representações Ltda. e (19) Biomimicry Group.

3) Apresentou cópias de pareceres da Gaiarsa, Ferreira & Meyer Propriedade Intelectual Ltda.

4) Apresentou proposta comercial referente a Booz & Company.

À efl. 2.289, concluiu o Relatório de Diligência Fiscal:

De fato, os serviços de assessoria e de consultoria utilizados pelo contribuinte são essenciais e relevantes para a realização de sua atividade econômica (pesquisa e desenvolvimento de produtos) e também não há dúvida de que foram contratados no contexto da necessidade de **CAPACITAÇÃO E BUSCA DE CONHECIMENTO**. (sublinhado do relator).

*Todavia, como bem esclareceu o contribuinte no item 18 do documento apresentado em resposta ao Termo de Diligência Fiscal, “os necessários e essenciais serviços de consultoria” se concretizam por meio de “**emissão de opiniões verbais e/ou recomendações para a prática de determinada conduta ou forma de atuação no mercado e desenvolvimento de produto**”.*

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

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

mesmo se pode afirmar quanto aos serviços contratados de propaganda, marketing, produção e organização de conferências, produção e organização de eventos comemorativos, impressão de revistas e de material institucional, palestras, traduções, tecnologia da informação, informática, “back-office” e de gestão.(sublinhado do Relator).

Cabe ainda ser relatado que os serviços prestados à impugnante pela empresa Natura Logística e Serviços Ltda. não envolvem assessoria ou consultoria, mas referem-se ao chamado “back-office”, isto é, “serviços administrativos em geral, incluindo serviços contábeis, fiscais, de auditoria, recursos humanos, planejamento econômico, contas a pagar, tesouraria, tecnologia da informação, administração de dados e processamento de informações”, que também são essenciais às atividades do contribuinte, mas igualmente de efeito indireto na atividade econômica de inovação.(sublinhado do Relator).

Às efls. 2.318 e seguintes sobreveio acórdão da DRJ de Belo Horizonte/MG, no qual, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação, cuja ementa possui o seguinte teor:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

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

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

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

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

Apenas o trabalho executado por empregado temporário pode ser considerado como consumido ou aplicado no processo produtivo/prestação de serviços mas, sendo esse trabalho realizado por pessoa física (art.2º da Lei nº6.019, de 1974, retrotranscrito), não é passível de gerar créditos das

contribuições para o Pis e da Cofins, face à vedação contida no art.3º, §2º, I, das Leis nº 10.637, de 2002 e nº10.833, de 2003.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

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

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

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

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

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

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012

PROCEDIMENTO POR AMOSTRAGEM. PRESUNÇÃO. DESCABIMENTO.

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

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO. DETALHAMENTO DA GLOSA.

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

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

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

DELEGACIAS DE JULGAMENTO. SUSTENTAÇÃO ORAL. IMPOSSIBILIDADE.

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

votos: Em suas conclusões a e. relatora arrematou, seguindo-se à unanimidade de

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

1) Sejam reconhecidos, nas apurações realizadas pela fiscalização, os efeitos da suspensão de exigibilidade do Pis e da Cofins incidentes sobre o Imposto Sobre Serviços – ISS, em cumprimento ao decidido nos autos do MS 2007.61.00.011931-0.

2) Sejam restabelecidas as glosas referentes às seguintes despesas:

☐ *Propaganda e Marketing.*

☐ *Produção e organização de conferências e eventos comemorativos.*

- ☐ *Impressão de revistas e de material institucional.*
- ☐ *Palestras.*
- ☐ *Tradução.*
- ☐ *Serviços de Assessoria.*

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

Irresignada com a referida decisão, interpôs recurso voluntário (fls. 2.396/2.499), praticamente repisando o que foi asseverado em sua impugnação, requerendo o seu provimento, cancelando-se integralmente as exigências fiscais, ou alternativamente, o seu provimento parcial para determinar que a quantificação dos créditos tributários fique condicionada à decisão final proferida no mandado de segurança 2007.61.00.011931-0 - no qual se discutiu a inconstitucionalidade da inclusão do ISS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, inclusive com relação aos reflexos decorrentes da reapuração das contribuições, considerando-se os efeitos sobre todos os períodos de apuração alcançados pelo provimento jurisdicional.

Demais disso, merece ser destacado alguns argumentos invocados no seu recurso voluntário:

1. A 1ª Turma da DRJ/BHE alterou os critérios jurídicos adotados originalmente nos lançamentos tributários, refazendo os autos de infração, afrontando os artigos 142 e 146, ambos do CTN.

Criticou que a fiscalização glosou, indistintamente, todos os créditos da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, sob uma única motivação, qual seja, que tais serviços contratados teriam reflexo somente indireto nos serviços prestados pela Recorrente.

O Relatório de Diligência Fiscal atestou a necessidade, relevância e essencialidade dos serviços contratados pela Recorrente (principalmente os serviços de consultoria, assessoria e *backoffice*) para o desempenho de suas atividades empresariais (prestação de serviços), legitimando a tomada de créditos.

Por outro lado, a decisão recorrida de maneira inovadora - vez que o lançamento o fez apenas com uma única motivação: os serviços contratados teriam reflexo somente indireto nos serviços prestados pela Recorrente -, separou os gastos incorridos pela Recorrente na contratação de serviços em 6 (seis) grupos distintos: (1) despesas com serviços diversos; (2) despesas com propaganda, *marketing* e serviços de tradução; (3) despesas com locação de veículos; (4) despesas com mão-de-obra temporária; (5) despesas com serviço de consultoria e (6) despesas com serviços de assessoria, o que releva novos critérios jurídicos, violando os artigos 142 e 146, ambos do CTN, corroborando a improcedência dos autos de infração.

Citou precedentes deste E. Tribunal, no sentido da proibição da inovação do lançamento pela DRJ, bem como, do E. STF e enfatizou que a própria decisão recorrida menciona que:

"É certo que tal medida implicará no refazimento dessas apurações" (fl. 2.330, destaques do original).

2. Todos os serviços contratados são utilizados nos serviços prestados pela Recorrente, legitimando o direito ao crédito.

À efl. 2.510 houve a interposição de recurso de ofício.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Henrique Lemos, Relator

I. Do conhecimento e admissibilidade dos recursos voluntário e de ofício

O recurso voluntário é tempestivo, vez que a Recorrente fora cientificada da decisão da DRJ em 06/07/2016 (efl. 2.393), interpondo seu recurso voluntário em 04/08/2016 (efls. 2.395/2.504), o que, aliás, fora atestado à efl. 2.509.

Assim, preenchido os requisitos formais de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Já o recurso de ofício foi interposto em 11/08/2016 (efl. 2.510), sendo que a partir da Portaria MF 63, de 9/02/2017, fora aumentado o limite de alçada para R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

No caso dos autos, há "Extrato do Processo" (efls. 2.505/2.508), o qual, somando-se os autos de infração dos PIS e da COFINS, relativo aos valores objeto do recurso de ofício, a quantia supera R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos reais), razão pela qual, preenchido os requisitos formais da admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Ressalva seja feita, em relação à admissibilidade, sobre a existência de concomitância de objeto em ação judicial interposta pela empresa, como se verá adiante.

II. Do mérito

II. 1. Da prejudicial de mérito. Da arguição de violação ao artigo 142 do CTN

A partir da efl. 1.176, a Recorrente advoga que os lançamentos tributários violaram o artigo 142 do CTN, pois (1) não motivou de forma adequada e específica a glosa de créditos da não-cumulatividade do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita; (2) não aprofundou o trabalho fiscal; (3) não apurou os efeitos da decisão judicial proferida nos autos do MS 2007.61.00.0119631-0, e por tais argumentos, os autos de infração são manifestamente insubsistentes, devendo ser cancelados, colacionando jurisprudências deste E. Tribunal em seu favor.

O Termo de Verificação Fiscal - TVF (efl. 1.026 e seguintes), traz o procedimento adotado pela fiscalização, destacando-se que *"foram analisados por amostragem os documentos e a escrituração contábil e fiscal do contribuinte, com vistas à verificação da regularidade de apuração e declaração do IRPJ, PIS e da Cofins nos anos-calendários de 2011 e 2012"*. (parágrafo 2, efl. 1.026).

Mais a frente, no tocante ao PIS e a COFINS, informou:

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

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

12. No decorrer dos trabalhos de fiscalização, constatou-se que o contribuinte descontou valores a título de créditos de PIS e da Cofins sobre despesas com serviços de assessorias, consultorias, backoffice (serviços administrativos em geral, incluindo serviços contábeis, fiscais, de auditoria, recursos humanos, planejamento econômico, contas a pagar, tesouraria, tecnologia de informação, administração de dados e processamento de informações), propaganda e marketing, gestão predial, plano de saúde, hotelaria, traduções, recrutamento e seleção, treinamentos, conferências, organização de conferências e eventos comemorativos, locação de veículos, gestão de documentos, locação de toalhas, bem como mão de obra temporária e alocação de estagiários, o que está em desacordo com o disposto no art. 3º da Lei nº 10.637/2002, no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e no art. 15, § 3º da Lei nº 10.865/2004, tendo em vista que tais dispêndios tem reflexo somente indireto na atividade-fim do fiscalizado. (grifo do Relator).

Percebe-se que o trabalho da fiscalização se pautou pela conceituação de *insumos* ligados diretamente à produção, aproximando-se, portanto, da conceituação dada pelo IPI.

Como se verá ao longo do presente voto, tal interpretação é dita como a mais restritiva, dentre as 3 (três) correntes que cercam o tema.

Apenas para ilustrar, ao longo destes 15 (quinze) últimos anos, no qual veio ao mundo jurídico o instituto da não-cumulatividade para o PIS e ano seguinte para a COFINS, os debates têm sido intensos, a fim de saber o que vem a ser *insumos*, e ainda, quais são eles para fins da indústria, serviços e o comércio, diante da vagueza legislativa, cabendo ao intérprete construir.

Voltando as correntes interpretativas, surgiu uma segunda, elasticada, conceituando *insumos*, por meio da legislação do IRPJ (artigos 289 a 291 e 299, todos do Decreto 3.000/99), assim entendido como todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Por fim, a terceira, conhecida como intermediária, a qual entende há de se ter uma relação entre o bem ou serviço, a fim de nascer o direito à tomada de crédito. Noutras palavras, construiu-se um critério próprio, nem advindo do IPI, tampouco do IRPJ, mas sim da "essencialidade"¹, "necessidade" deste bem ou serviço para a atividade-fim do contribuinte, ou seja, que tais bens ou serviços sejam úteis e necessários ao processo produtivo e à prestação de serviços e que participem da universalidade das receitas tributáveis.

Pois bem, após estas brevíssimas considerações, cumpre adentrar no lançamento, verificar se foi ou não motivado adequadamente; se foi ou não aprofundado e se excluiu ou não o ISS da base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme a aludida decisão judicial.

Esta última situação fora decidida pela DRJ/BHE, dizendo, em síntese que o lançamento deveria ter seguido a ordem judicial, e com base nisto, acatou o argumento da Recorrente, de modo que, entende-se não merece reparos.

Quanto à motivação, com respeito ao trabalho da fiscalização, tem-se que fora superficial, vez que partiu da conceituação restritiva da tomada de créditos - e até aqui, sem problema técnico, afinal, fora o entendimento desta. A assertiva se confirma pelo parágrafo 11 do TVF (efl. 1.032) citado acima, dizendo que os bens e serviços adquiridos teriam que consumidos diretamente na prestação de serviços.

Somando-se a isto, lista o parágrafo 12, os contratos de serviços que a Recorrente tomou outros serviços para atingir seus objetos sociais, dizendo que "*tais dispêndios tem reflexo somente indireto na atividade-fim do fiscalizado*".

Aqui, para este relator, o ponto nodal neste tópico, vez que a fiscalização deveria ter aprofundado, contrato a contrato, dizendo o porquê - e assim, motivar seu ato - tais dispêndios teriam apenas reflexos indiretos na atividade-fim da Recorrente. Dizer que o reflexo

¹ GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à legislação de PIS/COFINS. Revista Fórum de Direito Tributário. Edidora Fórum. N. 34.

é indireto, mas não explicar o motivo, ao meu sentir viola o direito do sujeito passivo à ampla defesa, o contraditório e vai de encontro a exegese do artigo 142 do CTN.

Corroborar tal verificação, ao se analisado como foi elaborado o "DEMONSTRATIVO DAS GLOSAS DO PIS/COFINS PERÍODOS DE APURAÇÃO JAN/2011 A DEZ/2012" (eFl. 1.042 e seguintes), o qual pegou Notas Fiscais, Fornecedores dos Serviços, a descrição destes, seus valores e os recolhimentos de PIS e da COFINS.

Além dos contratos de prestação de serviços, estas foram, por amostragem, as provas carreadas pela fiscalização.

Por meio delas, deveria o trabalho ser minudente, repete-se, caso a caso, afinal, o assunto guarda especificidades de cada setor, aliado, a vagueza da conceituação de *insumos*, a extensão da materialidade destas duas contribuições - e ainda, esta, diante da realidade do caso concreto, exercício chamado atenção pela doutrina -, o que só aumenta a necessidade de aprofundamento da prova, a fim de que a causa viesse madura para este Tribunal poder julgar, aliás, não sendo exagero mencionar que, em sede de autuação, tal ônus cabe à fiscalização, ou seja, vindo ao encontro da redação do artigo 142, do CTN.

Importante consignar que foi bastante refletida esta conclusão, passando-se primeiramente pela hipótese de se baixar os autos em diligência, a fim de que tais minúcias fossem esclarecidas, como por exemplo, elaborar um laudo que dissesse se os serviços contratados têm a ver com atividade-fim da Recorrente; se eles são importantes para atingir os objetos sociais da Recorrente; seus padrões de qualidade seriam atingidos sem determinado serviço que fora contratado; com os serviços contratados há melhor qualidade no serviço a ser entregue e exigido por sua contratante; se tais dispêndios são inerentes ao processo formativo do serviço do objeto social desenvolvido pela Recorrente.

Veja-se que o "DEMONSTRATIVO DAS GLOSAS DO PIS/COFINS PERÍODOS DE APURAÇÃO JAN/2011 A DEZ/2012" (eFl. 1.042 e seguintes), listou os serviços de (1) consultoria; (2) tradução; (3) propaganda e marketing; (4) locação de veículos; (5) locação de toalhas; (6) mão de obra temporária; (7) administrativos; (8) produção de vídeos; (9) turismo; (10) gestão de documentos; (11) treinamento; (12) produção de eventos; (13) impressão de revista; (14) impressão de material institucional; (15) internet; (16) apoio administrativo; (17) comunicação; (18) assessoria médica; (19) alocação de estagiários; (20) assessoria em gestão; (21) *backoffice*; (22) palestra; (23) organização de eventos; (24) massagem; (25) conferência; (26) advocacia; (27) hotelaria; (28) inspeção; (29) gestão predial; (30) locação de equipamentos para treinamento.

Estes portanto, os serviços que a Recorrente tomou para que pudesse prestar serviços para empresa do Grupo Natura, conforme comprova o "Contrato de Prestação de Serviços de Pesquisa e Desenvolvimento", figurando como Contratante, Natura Cosméticos S.A. (tomadora dos serviços, eFl. 1.329 e seguintes), cujo objeto é:

Cláusula 1ª - Do Objeto

1.1. O presente contrato tem por objeto a prestação dos serviços especializados da CONTRATADA atinentes a:

1.1.1 DESENVOLVIMENTO: a CONTRATADA deverá realizar pesquisa e desenvolvimento de produtos cosméticos, de higiene, de perfumaria em geral, fitoterápicos, homeopáticos, saneantes, domissanitários, alimentícios e dietéticos, matéria prima. A CONTRATADA desenvolverá ainda novas tecnologias e produtos, novas metodologias de testes de eficácia de produtos e componentes de embalagem;

1.1.2 ASSESSORIA: a CONTRATADA deverá realizar assessoria na área médica para os conteúdos científicos dos produtos e meios de divulgação: indicação, posologia, reações adversas, "claims", bulas, memorandos, folhetos técnicos, material para visitação médica, monografias, conteúdos para site na Internet e outros serviços relacionados a este gênero. Deverá ainda fornecer respaldo médico para as consultas feitas ao SAC (Serviço de Atendimento ao Consumidor), assessoria na implantação de novos produtos desenvolvidos, e na definição da melhor metodologia para sustentação dos apelos dos produtos;

1.1.3 PESQUISA DE MERCADO: A CONTRATADA será responsável pela pesquisa de mercado a fim de identificar tendências, a posição da concorrência, novas práticas e testes de produtos e ainda pelo desenvolvimento de pesquisa básica em tecnologia de conceitos avançados, a serem empregados no desenvolvimento de PRODUTOS, conforme especificado no item (a) acima;

1.1.4. REGISTRO: a CONTRATADA deverá realizar a documentação técnica visando a preparação de novos processos de (I) registros de produtos na ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária) e de (II) registros de marcas e patentes no INPI (Instituto Nacional de Propriedade Intelectual).

1.2 Os serviços ora contratados serão realizados pela CONTRATADA respeitando-se a solicitação e cronograma anual de atividades acordado entre as partes.

1.3 A prestação dos serviços será realizada, nas dependências da CONTRATADA, por uma equipe de profissionais especializados em Pesquisa e Desenvolvimento de Produtos (P&D), "Marketing" de Inovação,

Assessoria Médica, Desenvolvimento de Embalagens, Registro de Produtos, bem como os serviços relacionados às Marcas e Patentes da CONTRATANTE.

1.4 A prestação dos serviços se dará por meio de projetos individuais (Projetos), submetidos à aprovação da CONTRATANTE, com indicação de categoria de produto, estimativa de preço, estruturado nas seguintes etapas

1.4.1 "Briefing" - consistente na definição do resumo do Projeto, diagnóstico de oportunidade de mercado, desenvolvimento do conceito, sugestão de marca, composição do portfólio da linha, solicitação de avaliação de registros de marcas e patentes potenciais, pesquisa de mercado - conceito, previsão de vendas, identificação de parceiros para viabilizar o desenvolvimento.

1.4.2 Plano executivo I - consistente na avaliação do resultado da pesquisa de marcas e patentes, pesquisa de mercado - produto, testes de desempenho do produto, proposta de características do produto e da embalagem, estimativa de vendas, de custo de produção e de investimento, proposta de estratégia de lançamento, por meio do qual é definida a viabilidade do Projeto;

1.4.3 Plano executivo II consistente na validação da estratégia de lançamento, demonstrativo dos resultados dos lotes de testes, avaliação da análise de risco/plano de contingência do Projeto, avaliação financeira do Projeto.

1.5 A CONTRATADA deverá manter uma equipe suficiente de profissionais legalmente habilitados e preparados para o desempenho das funções, sendo a CONTRATADA considerada única responsável pelos trabalhos realizados por sua equipe de profissionais, empregados e/ou subcontratados.

1.6 A CONTRATADA não terá exclusividade na prestação dos serviços objeto deste contrato, entretanto, se compromete em prestá-los prioritariamente à CONTRATANTE.

À mão de ilustrar, este Contrato permite a subcontratação, como se viu do item 1.5, da Cláusula 1a. Além disso, tal circunstância é reforçada pela Cláusula 5a, alínea "d":

d) contratar prestadores de serviços com qualidade e preço acessível ao praticado no mercado.

Contrato este que obteve 10 (dez) aditivos ao longo do período objeto da fiscalização (2011, efls. 1.336/1.347), e depois, mais um, com as mesmas partes e objeto, referente ao ano de 2012, contendo 12 (doze) aditivos (efls. 1.348/1.366).

Entende-se que este cotejo entre os contratos estabelecidos entre a Recorrente e sua Tomadora (Natura Cosméticos S.A.), analisando-se seus objetos, somado à verificação dos Contratos que a Recorrente tomou os serviços objeto das glosas; a avaliação dos objetos sociais da Recorrente com a investigação criteriosa de cada caso contratado por ela e seu vínculo ou não relacional era a missão primordial da fiscalização.

Um trabalho árduo por certo, porém imprescindível na busca de conhecer os negócios desenvolvidos pela Recorrente - complexos e multifacetados, diga-se de passagem - e suas contratações; enfim, achar a verdade.

Acrescenta-se, por fim que, o Direito Tributário, neste particular se assemelha com o Direito Penal. Neste, o bem protegido é a liberdade, e ao se acusar alguém de algum crime, por exemplo, há se ter elementos mínimos para isto - autoria e materialidade -, possibilitando defesa ao processado. Naquele, o bem protegido é a propriedade, permitindo-se

uma ampla defesa ao sujeito passivo, desde que a acusação pelo suposto débito (lançamento), cumpra os requisitos do artigo 142 do CTN. Assemelham-se porque, depois da vida, liberdade e propriedade têm uma importância grandiosa para o Estado de Direito, para a Constituição Federal.

Acrescente-se que, diante das peculiaridades de cada contrato, entende-se que a baixa em diligência não implicou, no caso, como alega a defesa, refazimento da autuação, mas esclarecimentos sobre algumas das rubricas autuadas, o que, diga-se, não afronta os artigos 146 e 149, ambos do CTN.

No entanto, já se concluiu aqui pelo cancelamento dos lançamentos fiscais, diante da carência de motivação e aprofundamento, violando o artigo 142 do CTN.

E, vencido em relação à preliminar de nulidade por violação ao art. 142 do CTN, na sessão de julgamento de março de 2018, seguiu na análise de mérito do contencioso.

II. 2. Da delimitação do caso concreto

Versam os autos sobre recurso de ofício (efl. 2.510) e voluntário, referente a autos de infração do PIS e da COFINS, em razão de o sujeito passivo ter descontado, na apuração das referidas contribuições, créditos da não-cumulatividade, não permitidos pela legislação correlata, o que fora ressalvado no TVF:

12. No decorrer dos trabalhos de fiscalização, constatou-se que o contribuinte descontou valores a título de créditos de PIS e da Cofins sobre despesas com serviços de assessorias, consultorias, backoffice (serviços administrativos em geral, incluindo serviços contábeis, fiscais, de auditoria, recursos humanos, planejamento econômico, contas a pagar, tesouraria, tecnologia de informação, administração de dados e processamento de informações), propaganda e marketing, gestão predial, plano de saúde, hotelaria, traduções, recrutamento e seleção, treinamentos, conferências, organização de conferências e eventos comemorativos, locação de veículos, gestão de documentos, locação de toalhas, bem como mão de obra temporária e alocação de estagiários, o que está em desacordo com o disposto no art. 3º da Lei nº 10.637/2002, no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e no art. 15, § 3º da Lei nº 10.865/2004, tendo em vista que tais dispêndios tem reflexo somente indireto na atividade-fim do fiscalizado.

Esta é a delimitação do caso concreto, repita-se: tomada de créditos pelo sujeito passivo, no âmbito do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo na atividade unicamente de prestação de serviços, afinal, como atestado pela fiscalização:

3. O contribuinte tem por atividade econômica: “a pesquisa e desenvolvimento de novas tecnologias e de novos produtos cosméticos, de higiene, de perfumaria em geral, fitoterápicos, farmacêuticos e homeopáticos em geral, saneantes domissanitários, alimentícios e dietéticos, assim como embalagens, matéria-prima e correlatos pertinentes ao ramo

declarado”; “prestação de serviços relacionados ao objeto social, inclusive pesquisas e análises técnicas”; e “participação e administração, sob qualquer forma, da Sociedade em negócios de qualquer natureza, na qualidade de sócia quotista ou acionista”.

II. 3. Do PIS e a da COFINS não-cumulativos e o conceito de insumos

Antes de se adentrar na conceituação de *insumos*, e mais especificamente, nos *insumos* no segmento da prestação de serviços, importante contextualizar o assunto, principiando por breves considerações acerca dos 2 (dois) tributos no ordenamento jurídico, objeto dos autos de infrações sob julgamento.

O PIS foi criado pela Lei Complementar - LC 7/70, tendo como base de cálculo, o faturamento, assim entendido como sendo a receita de venda de bens e serviços.

Já a COFINS foi instituída pela LC 70/91, tendo como base de cálculo, receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e serviços de qualquer natureza.

A Constituição da República, por seu turno, até o dia 15 de dezembro de 1998 estabelecia:

- 01) Hipótese de incidência, o ato de faturar;
- 02) Base de cálculo, o valor faturado;
- 03) Contribuinte, o empregador.

A partir da Emenda Constitucional - EC 20/98, o art. 195 da CF, ficou da seguinte forma:

- 01) Hipótese de incidência, auferir receita ou faturamento;
- 02) Base de cálculo, receita ou faturamento;
- 03) Contribuinte, o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada.

Já EC 42/2003, introduziu o § 12, no art. 195, da CF:

*A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão **não-cumulativas**. (negrito nosso).*

Por meio deste dispositivo, visou o legislador a desoneração do faturamento dos contribuintes, pelo chamado método de "base contra base" ou "subtrativo indireto", na medida em que o crédito deve ser calculado sobre uma base determinada pela legislação (art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03), descontando-se do tributo calculado sobre uma base de débito, também disposta pela lei (o faturamento).

Neste ponto cabe um parêntese, fazendo um corte diferenciador quanto à não-cumulatividade do IPI e do ICMS.

No que tange ao IPI, diz o artigo 153, § 3º, II, CF:

*“será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação **com o montante cobrado nas anteriores.**”*
(negrito nosso).

O texto constitucional visou a desoneração da industrialização e circulação de produtos, sob o método “imposto contra imposto”, ou seja, o contribuinte que receber insumos lança essa entrada no Livro de Registro de Entradas - LRE, bem como o IPI destacado na nota fiscal de aquisição como um crédito escritural. Em seguida, havendo saída tributável, deverá ser registrada no Livro de Registro de Saídas - LRS, debitando-se o IPI devido na operação. Por meio do Livro de Apuração do IPI, confrontar-se-á créditos (LRE) com os débitos (LRS), e em havendo saldo credor, este será transportado para o mês seguinte; do contrário, existindo débito, deverá o contribuinte efetuar o pagamento do Imposto.

Tocante ao ICMS, dispõe o artigo 155, § 2º, I, CF:

*“será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços **com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;**”* (negrito nosso)

Neste particular, objetivou-se a desoneração da circulação de mercadorias, pelo denominado método “imposto contra imposto”.

Por seu turno, o direito ao crédito para os casos do IPI e do ICMS está relacionado ao bem ou serviço que integre o produto final, objeto da industrialização ou comercialização.

Fechando este parêntese, percebe-se, já de início que há diferença entre os dois impostos em relação às duas contribuições. Como se viu, o crédito do IPI advém do valor do imposto destacado na nota fiscal de aquisição, ao passo que o direito ao crédito das contribuições será calculado pela soma de suas alíquotas (9,25%), não importando o montante do PIS e da COFINS incidente na etapa anterior.

Vê-se que a materialidade do IPI é a industrialização e circulação do produto e que a materialidade do PIS e da COFINS é a universalidade das receitas auferidas.

Volvendo às duas contribuições, os traços principais da não-cumulatividade encontram-se nos artigos 1º ao 4º, da Lei 10.637/02 (para o PIS), e os artigos 1º ao 5º, da Lei 10.833/03 (para a COFINS), da seguinte forma:

- Fato Gerador - FG, como sendo o faturamento mensal, entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

- Base de Cálculo - BC, o valor do faturamento.

- Alíquota do PIS = 1,65%
- Alíquota da COFINS = 7,6%
- Créditos autorizados: bens de revenda, insumos e despesas relacionados.
- Créditos vedados: mão-de-obra, bens e insumos não submetidos às contribuições, como regra geral.

Já no que se refere à apuração de crédito de *insumos* no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, dispõem os artigos 3º, II e § 3º, III das Leis 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS):

Art. 3º 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

(...)

III - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

Regulamentando as aludidas Leis - as quais, diga-se de passagem, não trouxeram o conceito de *insumos* -, sobrevieram as Instruções Normativas 247/02 (art. 66, § 5º, para a apuração do PIS) e 404/04 (art. 8º, § 4º, para a apuração da COFINS), dispondo que somente dará direito ao crédito quando o *insumo* seja utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda; matérias primas, produtos intermediários, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas; os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, desde que aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Diante deste cenário, formou-se praticamente 3 (três) correntes sobre o assunto, em longos e acalorados debates, como dito alhures, pedindo vênias para se repetir, a fim de se dar ordem às idéias.

A primeira, tida como mais restritiva na utilização dos créditos, conceituando *insumos* que estivesse ligados diretamente à industrialização dos produtos, aproximando-se, portanto, da conceituação dada pelo IPI, dentre outras, Solução de Divergência 12/07, COSIT; Solução de Divergência 14/07, COSIT; Solução de Consulta 7/2008, 10ª Região Fiscal; Solução de Consulta 136/09, 8ª Região Fiscal; Solução de Consulta 39/2010, 7ª Região Fiscal; Solução de Divergência 10/2011, DOU 10/05/2011; Solução de Divergência 9/2011, DOU 10/05/2011.

A segunda, mais ampliativa, conceituando *insumos*, advindos da legislação do IRPJ (artigos 289 a 291 e 299, todos do Decreto 3.000/99), assim entendido como todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

A terceira, conhecida como intermediária, entende que há de se ter uma relação entre o bem ou serviço, a fim de nascer o direito à tomada de crédito. Noutras palavras, construiu-se um critério próprio, nem advindo do IPI, tampouco do IRPJ, mas sim da "essencialidade"², "necessidade", "pertinência", "inerência" deste bem ou serviço para a atividade-fim do contribuinte, ou seja, que tais bens ou serviços sejam úteis e necessários ao processo produtivo e à prestação de serviços e que participem da universalidade das receitas tributáveis.

Este tem sido o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03.

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cálculo de referido tributo. (Acórdão nº 930301.740, m.v., para negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional).

CONCEITO DE INSUMO. PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CREDITAMENTO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS E NÃO DA LEGISLAÇÃO DO IPI OU DO IRPJ.

A legislação do PIS e da COFINS não cumulativos estabelece critérios próprios para a conceituação de “insumos” para fins de creditamento. É um critério que se afasta da simples vinculação ao conceito do IPI, presente na IN SRF nº 247/2002, e que também não se aproxima do conceito de despesa necessária prevista na legislação do IRPJ. CONCEITO DE INSUMO. INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA, SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. CRITÉRIO RELACIONAL.

Insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo

² GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à legislação de PIS/COFINS. Revista Fórum de Direito Tributário. Edidora Fórum. N. 34.

comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

COFINS. CRÉDITO. RESSARCIMENTO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO. EMPRESA DE CELULOSE.

São passíveis de ressarcimento os créditos de COFINS apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, inclusive os relativos à produção de matéria-prima usada na fabricação do produto exportado. No caso da recorrente, as despesas com a implantação, manutenção e exploração de florestas (ou produção de madeira) estão vinculadas ao produto exportado (celulose). A produção e a exportação de celulose somente é possível com a utilização de madeira na sua fabricação, sua principal matéria-prima. As despesas incorridas na obtenção de madeira empregada no processo produtivo (produção própria ou aquisição de terceiros) são custos ou despesas de produção e estão, inexoravelmente, vinculados à receita de exportação. (Acórdão nº 9303-003.069, m.v., para negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional).

Neste norte também navega a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. (...)

2. (...)

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/ Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos

Industrializados IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015). (grifou-se).

Há ainda no E. STJ, Recurso Especial 1.221.170/PR, afetado à sistemática dos "recursos repetitivos", sob o tema 779 (22/04/2104) à competência da 1ª Seção, no qual se discute o conceito de insumo, disposto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03. Ao que se veiculou na mídia, dia 22/02/2108, houve julgamento do feito, sendo vencedora a tese defendida pelo contribuinte, por 5 votos a 3 (<http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI274961,61044-STJ+define+conceito+de+insumo+para+creditamento+de+PIS+e+Cofins> e <https://www.conjur.com.br/2018-fev-22/insumo-credito-piscofins-tudo-for-essencial-stj>), prevalecendo, bom se diga, a corrente chamada "intermediária", cabendo gizar, leva em consideração os critérios de essencialidade, relevância e inerência.

Ao que se vê, a interpretação dada às Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 é de que a "lista" de créditos nelas contidas é apenas exemplificativa.

Este parece ser o conceito mais adequado e que vai ao encontro do disposto nas referidas Leis, e mais, alinha-se à materialidade e a universalidade das receitas destas duas contribuições³ que, diferentemente da materialidade do IPI - a qual afeta os produtos industrializados,

³ "Não se pode olvidar que estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a "receita", portanto, a não-cumulatividade em questão existe e deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita.

"algo fisicamente apreensível"⁴ -, aqui, alcança todo o universo de receitas auferidas pela pessoa jurídica que tenha grau de relevância ("em que medida um é efetivamente importante para o outro, ou se é apenas um vínculo fugaz sem maiores consequências"), inerência ("um tem a ver com o outro"⁵), pertinência, enfim, relação de vínculo de elementos.

II.3. Dos créditos de insumos do PIS e COFINS na prestação de serviços no caso concreto

Partindo do entendimento exposto acima, adotando-se a terceira corrente - "intermediária" -, ou seja, da essencialidade, necessidade e relevância dos serviços contratados, passa-se a analisar o caso dos autos.

À época das autuações, a Recorrente tinha por objeto social: "*a pesquisa e desenvolvimento de novas tecnologias e de novos produtos cosméticos, de higiene, de perfumaria em geral, fitoterápicos, farmacêuticos e homeopáticos em geral, saneantes domissanitários, alimentícios e dietéticos, assim como embalagens, matéria-prima e correlatos pertinentes ao ramo declarado*"; "*prestação de serviços relacionados ao objeto social, inclusive pesquisas e análises técnicas*"; e "*participação e administração, sob qualquer forma, da Sociedade em negócios de qualquer natureza, na qualidade de sócia quotista ou acionista*".

Diz a Recorrente que, para atingir estes desideratos e auferir receitas, incorreu em diversas *despesas necessárias e essenciais*, e, por conseguinte, apurou créditos para fins de abatimento do PIS e da COFINS, no regime da não-cumulatividade.

Por outro lado, a autoridade fiscal entendeu que os serviços contratados pela Recorrente somente teriam *reflexo indireto* em sua atividade-fim.

Já a DRJ/BHE entendeu que (1) *insumo* é tão somente os bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado; (2) despesas com aluguéis de veículos automotores não geram direito ao desconto de créditos; (3) despesas com mão-de-obra temporária, realizado por pessoa física não gera direito ao crédito; (4) às apurações realizadas pela autoridade fiscal (efls. 1.122/1.129), devem observar a concessão da segurança proferida no MS 2007.61.00.0119631-0, excluindo-se o ISS da base de cálculo do PIS e da COFINS; (5) sejam restabelecidas as glosas referente às despesas de (a) propaganda e *marketing*; (b) produção e organização de conferências e eventos comemorativos; (c) impressão de revistas e de material institucional; (d)

Esta afirmação, até certo ponto óbvia, traz em si o reconhecimento de que o referencial das regras legais que disciplinam a não-cumulatividade de PIS e COFINS são eventos que dizem respeito ao processo formativo que culmina com a receita, e não apenas eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado produto.

Realmente, enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de um receita aponta na direção de todos os elementos (físicos e funcionais) relevantes para a sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS e COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI (...)." GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). Não-cumulatividade de PIS/PASEP e da COFINS. São Paulo : IOB Thompson. Porto Alegre : Instituto de Estudos Tributários. 2004, p. 101-122.

⁴ GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação do PIS/COFINS. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 6, n. 34, jul/ago. 2008. Biblioteca Digital Fórum de Direito Público - cópia da versão digital.

⁵ GRECO, Marco Aurélio. Ibidem.

palestras; (e) tradução; (f) serviços de assessoria; e que (6) incidem juros de mora sobre a multa de ofício.

De início, percebe-se que, tanto a autoridade fiscal, quanto o órgão julgador de piso, adotaram a primeira corrente - a mais restritiva -, àquela afeita ao creditamento advindo do IPI, razão pela qual, de plano, a afasto, ao menos em tese, até que se analise as glosas, caso a caso.

O artigo 3º, II, §§1º ao 3º e §§7º e 8º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, os quais possuem a mesma redação, dispõem:

Art. 3º 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

*§ 1º O **crédito** será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e **II do caput**, adquiridos no mês;*

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

*§ 3º O **direito ao crédito** aplica-se, exclusivamente, em relação:*

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

*II - aos **custos e despesas** incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação

*apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos **custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas**. (Vide Lei nº 10.865, de 2004)*

*§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de **custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º** e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:*

*I – apropriação direta, inclusive em relação aos **custos**, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou*

*II – rateio proporcional, aplicando-se aos **custos, despesas e encargos comuns** a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.*

Dos dispositivos acima elencados percebe-se que a finalidade é de conceder créditos à parcela referente aos custos, despesas e encargos vinculados à obtenção de receitas, não cabendo ao intérprete - mormente pelo que dispõe o § 12, do artigo 195 da CF, ou seja, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, tendo sua matriz constitucional -, impor limitações inexistentes nas Leis de regência.

A propósito, disse a DRJ/BHE (efls. 2.335/2.336):

Ao se cotejar os Contratos de Prestação de Serviços (e Aditivos) – firmados entre a Impugnante e a Natura Cosméticos S.A (fls. 1.329/1.366) – com as informações da Ficha 06A – Demonstração do Resultado – PJ em Geral dos anos-calendário 2011 e 2012 percebe-se que a receita de prestação de serviços auferida naqueles anos-calendário decorreu exclusivamente desses contratos, os quais tinham por objeto: (grifo do original)

1) Pesquisa e desenvolvimento de matérias-primas, produtos cosméticos, de higiene, de perfumaria em geral, fitoterápicos, farmacêuticos e homeopáticos, saneantes, domissanitários, alimentícios e dietéticos.

2) Desenvolvimento de novas tecnologias e novas metodologias de testes de eficácia de produtos e componentes de embalagens.

3) Assessoria médica para os conteúdos científicos dos produtos e meios de divulgação: indicação, posologia, reações adversas, "claims", bulas, memorandos, folhetos técnicos, material para visita médica, monografias, conteúdos para sites na Internet e outros serviços relacionados a esse gênero.

4) Respaldo médico para consultas feitas ao SAC (Serviço de Atendimento ao Consumidor).

5) Assessoria na implantação de novos produtos desenvolvidos e na definição da melhor metodologia para sustentação dos apelos dos produtos.

6) *Pesquisa de mercado, a fim de identificar tendências, posição da concorrência, novas práticas e testes de produtos.*

7) *Desenvolvimento de pesquisa básica em tecnologia de conceitos avançados, a serem empregados no desenvolvimento de produtos.*

8) *Realizar a documentação técnica visando a preparação de novos processos de registros de produtos na ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária) e de registros de marcas e patentes no INPI (Instituto Nacional de Propriedade Intelectual)*

Percebe-se, portanto, que a receita de prestação de serviços da autuada fora auferida exclusivamente de contratos com a Natura Cosméticos S.A., e, que para tanto, a empresa firmou outros contratos com prestadoras de serviço.

No que se refere aos contratos de assessoria (matéria de recurso de ofício, em função do afastamento das glosas pela instância de piso) e de consultoria (matéria de recurso voluntário), após análise individualizada dos textos, disponíveis nos autos, à luz do conceito de insumos aqui estabelecido, conclui, com acórdância unânime, no colegiado, o seguinte:

(a) recurso voluntário (consultoria): não são essenciais e necessários à atividade-fim da empresa, em geral, as atividades descritas nos contratos de consultoria com as empresas "Integration", "Inobi", "O-Think", "Altran", "IX Consultoria e Representações LTDA". E, por outro lado, revelam-se essenciais e necessárias, devendo ser afastadas as glosas correspondentes, em relação aos seguintes contratos de consultoria: "Market Analytics", "Alexandria", "Mandalah", "Instituto Harris", "CO-R Estratégias", "Millward", "GAD", "Mind", "Teko", "Cunalli e Moretti", "Higher & Higher", "Indigo", "Edelman", "Fundação Arthur Bernardes", "Fundação Biomina", e "Biomimicry".

(b) recurso de ofício (assessoria): revelam-se essenciais e necessárias, devendo ser afastadas as glosas correspondentes, em relação aos contratos de assessoria com a empresa "VAA".

Ainda no que se refere ao recurso de ofício, cabe informar que a DRJ/BHE, afora os serviços de assessoria, restabeleceu as glosas de (efl. 2.349/2.350):

a) Propaganda e *Marketing*.

b) Produção e organização de conferências e eventos comemorativos.

c) Impressão de revistas e de material institucional.

d) Palestras.

e) Tradução.

Às efls. 2.339/2.339, entendeu a DRJ/BHE, cujos fundamentos adoto como razão de decidir em relação aos itens "a" e "e":

Os documentos acostados aos autos dão conta que os serviços prestados pela Impugnante envolvem, não só as atividades de pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, matérias-primas

e novas tecnologias, como também o estudo da viabilidade econômica desses novos produtos, definição da estratégia de lançamento no mercado e validação de resultados.

Portanto, é incontroverso que o escopo dos serviços prestados pela Recorrente envolve, diretamente, atividades de marketing, propaganda, bem como outras atividades relacionadas à promoção e ao lançamento dos produtos desenvolvidos.

Outrossim, é de se supor que a atividade de pesquisa e desenvolvimento de matérias-primas, produtos cosméticos, de higiene, de perfumaria em geral, fitoterápicos, farmacêuticos e homeopáticos, saneantes, domissanitários, alimentícios e dietéticos demande a tradução de artigos e estudos científicos, em face da incipiente produção de pesquisa no País.

Divirjo, no entanto, do julgador de piso, no que se refere aos itens “b”, “c” e “d”, que não considero nem parte dos programas de propaganda e *marketing*, e nem essenciais e necessários à atividade-fim da empresa, ainda mais quando por ela descritos genericamente, conforme se percebe nos registros de efls. 1.043 e seguintes.

A partir da efl. 1.043 e seguintes, a fiscalização fez uma Planilha, denominada Demonstrativo das Glosas dos PIS/COFINS Períodos de Apuração Jan/2011 a dez/2012. Nela está informado ainda o fornecedor, ou seja, o prestador dos serviços tomados pela empresa. Toma-se esta Planilha para fins de considerar o que seja *insumo* no caso concreto, levando-se em consideração o posicionamento adotado de que serviços que lhes sejam essenciais, necessários e guardem uma relação para que a empresa aufera receita, atingindo seus objetivos sociais, já adentrando na matéria de recurso voluntário.

Deste modo, tem-se que casos como: (1) locação de veículos; (2) locação de toalhas; (3) turismo; (4) gestão e digitalização de documentos; (5) massagem; (6) conferência; (7) advocacia; (8) hotelaria; (9) gestão predial e vigilância; (10) programação e controle de solicitações de café para reuniões; (11) "conhecimento"; (12) serviços de *backoffice*, inclusive recrutamento e seleção, treinamento e locação de equipamentos para treinamento, alocação de estagiários e despesas com mão-de-obra temporária; (13) assistência médica; (14) internet/comunicação; e (15) "inspeção"; não estão contidos na conceituação de essencialidade, de vínculo relacional direto com a atividade-fim da Recorrente - relembre-se, empresa prestadora de serviços de pesquisa, desenvolvimento, inovação e de novos produtos cosméticos, de higiene, perfumaria, fitoterápicos, farmacêuticos, homeopáticos, saneantes domissanitários, alimentícios, dietéticos, embalagens, materiais correlatos. Portanto, todas estas glosas devem ser mantidas.

Demais disso, importante consignar o entendimento deste E. Tribunal, nos autos do processo 19311.720354/2014-01 (acórdão 3402-003.989), cujas Recorrentes foram a Fazenda Nacional e Natura Logística e Serviços Ltda., de relatoria da conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, no qual acordaram os membros do Colegiado, na oportunidade, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, entre outros, para cancelar as glosas referentes a serviços de assessoria; e para excluir a aplicação da taxa de juros Selic sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa, vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula.

A ementa possui o seguinte teor:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA.

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

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

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

(...)

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

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

Por fim, quanto ao mandado de segurança impetrado pela Recorrente, relembre-se que seu pedido foi no seguinte sentido:

1) Sejam reconhecidos, nas apurações realizadas pela fiscalização, os efeitos da suspensão de exigibilidade do Pis e da Cofins incidentes sobre o Imposto Sobre Serviços – ISS, em cumprimento ao decidido nos autos do MS 2007.61.00.011931-0.

Optou, assim, a empresa, pela discussão da matéria na via judicial, não cabendo ao julgador administrativo conhecer da questão, em face da Súmula CARF n.1.

Cabe apenas destacar, em face da alegação recursal de eventual descumprimento do decidido em juízo, que, na execução do julgado, a unidade preparadora deve excluir das parcelas referentes ao ISS na base de cálculo a multa de ofício correspondente, em função de existir medida judicial vigente afastando tal inclusão ao tempo da autuação.

III. Dos juros sobre a multa de ofício

Sustenta a recorrente a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre os valores referentes a multa, no lançamento de ofício.

Sobre o assunto, já decidiu este Tribunal (3403-002.367) e também diz Súmula nº 4 do CARF:

“Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de

Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais” (grifo nosso)

Há discussão se a expressão “débitos tributários” abrange as penalidades, ou apenas os tributos. Pela leitura dos acórdãos que fundamentaram a edição da Súmula, não se tem resposta sobre a questão, vez que tais julgados se concentram na possibilidade de utilização da Taxa SELIC.

Já o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe:

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

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

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

As multas são inequivocamente penalidades e restaria ilógica a leitura de que a expressão "créditos" no início do *caput* contemplaria as penalidades. Tal interpretação equivaleria a sustentar que: “os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis”.

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, determina, em seu art. 61, que:

“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 à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 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.

§ 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 à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Aqui, também ilógica interpretação de a expressão “débitos” ao início do *caput* abrangeria as multas de ofício. Se assim o fizesse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do *caput*.

Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002:

“Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – Ufir, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.” (grifo nosso)

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”.

Ao que parece o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

Diante da carência de base legal, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre as multas aplicadas no lançamento de ofício.

Dispositivo

Com estas considerações, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário, para (a) reconhecer o cancelamento da autuação, por violação ao art. 142 do CTN, e, tendo sido vencido em relação a tal preliminar; (b) afastar a alegação de alteração de critério jurídico na decisão de piso; (c) manter as glosas sobre: (c.1) locação de veículos; (c.2) locação de toalhas; (c.3) turismo; (c.4) gestão e digitalização de documentos; (c.5) massagem; (c.6) conferência; (c.7) advocacia; (c.8) hotelaria; (c.9) gestão predial e vigilância; (c.10) programação e controle

de solicitações de café para reuniões; (c.11) "conhecimento"; (c.12) serviços de *backoffice*, inclusive recrutamento e seleção, treinamento e locação de equipamentos para treinamento, alocação de estagiários e despesas com mão-de-obra temporária; (c.13) assistência médica; (c.14) internet/comunicação; (c.15) "inspeção"; e (c.16) consultoria em relação às empresas "Integration", "Inobi", "O-Think", "Altran", "IX Consultoria e Representações LTDA"; (d) afastar as glosas sobre consultoria em relação às empresas "Market Analytics", "Alexandria", "Mandalah", "Instituto Harris", "CO-R Estratégias", "Millward", "GAD", "Mind", "Teko", "Cunalli e Moretti", "Higher & Higher", "Indigo", "Edelman", "Fundação Arthur Bernardes", "Fundação Biominas", e "Biomimicry"; e (e) afastar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. No que se refere ao recurso de ofício, voto por dar provimento parcial para: (a) reconhecer a concomitância de objeto em relação à inclusão do ISS na base de cálculo das contribuições, não conhecendo do recurso apresentado em relação à matéria, e destacando que, na execução do julgado, a unidade preparadora deve excluir das parcelas referentes ao ISS na base de cálculo a multa de ofício correspondente, em função de existir medida judicial vigente afastando tal inclusão ao tempo da autuação; (b) manter as glosas sobre: (b.1) produção/organização de eventos/produção de vídeo; (b.2) impressão de revista; (b.3) impressão de material institucional; (b.4) palestra; e (b.5) organização de eventos; (c) afastar as glosas sobre: assessoria com relação aos contratos com a empresa "VAA"; propaganda e *marketing*; e tradução.

(assinado digitalmente)

André Henrique Lemos - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator Designado

Externo no presente voto minhas divergências em relação ao entendimento esposado pelo relator no que se refere a três temas: (a) inexistência de violação às normas que regem o lançamento, como o art. 142 do CTN; (b) configuração de despesas de “tradução” como insumo; e (c) incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

1. Do art. 142 do CTN

Em relação ao primeiro tema, argumentou a empresa, conforme relatado, que os lançamentos tributários teriam violado o artigo 142 do CTN, pois o autuante: (1) não motivou de forma adequada e específica a glosa de créditos da não-cumulatividade do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita; (2) não aprofundou o trabalho fiscal; e (3) não apurou os efeitos da decisão judicial proferida nos autos do MS 2007.61.00.0119631-0, e por tais argumentos, os autos de infração seriam manifestamente insubsistentes, devendo ser cancelados, colacionando jurisprudência em seu favor.

É de se destacar, inicialmente, que nenhuma dessas razões é motivo de nulidade da autuação, conforme se percebe facilmente do art. 59 do Decreto no 70.235/1972, que rege o processo administrativo de determinação e exigência de crédito tributário, restrito à questão da incompetência e da restrição à ampla defesa. No máximo, as circunstâncias relacionadas nos numerais 1 a 3, acima, se existentes, seriam razões de eventual improcedência do lançamento.

O art. 142 do CTN simplesmente define que compete “privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”. Efetuadas tais tarefas pela autoridade competente do fisco, e respeitada a ampla defesa, não há lugar para capitulação de nulidade, devendo-se seguir na análise de mérito.

E é exatamente isso que ocorre no presente caso, em que a autoridade competente, responsável pelo lançamento, identifica detalhadamente as situações que, a seu ver, não ensejam o direito ao crédito das contribuições, glosando os créditos, de forma motivada, e oferecendo à defesa a possibilidade de contrapor, individualmente, as razões fiscais.

O fato de a recorrente discordar da motivação fiscal, por certo, não se confunde com ausência de motivação. E o fato de considerar pouco profunda a fiscalização, que também não tem vínculo com nulidade (no máximo, com eventual improcedência), se comprovado, só operaria em favor da defesa, bastando a essa atestar a falsidade dos argumentos que considera pouco profundos. No entanto, o que se vê no trabalho fiscal é o

detalhamento das glosas em planilhas, só não havendo aprofundamento naquilo que era absolutamente irrelevante à fiscalização, que adotava o conceito de insumos derivado da legislação do IPI, e presente nas Instruções Normativas da Receita Federal (IN RFB) que regem as contribuições, de cumprimento obrigatório pela fiscalização.

Como esclarece o relator, no entanto, o órgão julgador de piso pediu esclarecimentos sobre determinadas rubricas, não por entender a autuação insuficiente, mas por discordar dos argumentos adotados pelo autuante, no mérito. E isso foi suficiente para que a instância de piso afastasse algumas glosas, diga-se, no mérito, e não por entender nula a autuação.

E também este colegiado, rotineiramente, ao analisar autuações referentes a insumos, na legislação que rege as contribuições, discorda do conceito restritivo adotado pela fiscalização (certamente compelida pelas referidas IN RFB), necessitando de maiores informações (afora as referentes a “contato físico” com o produto) e/ou afastando lançamentos ou glosas. Não se pode, no entanto, repita-se, confundir tais procedimentos, que são de análise de mérito, com capitulação de nulidade.

Por fim, em relação a este primeiro tema, cabe salientar que o fato de eventualmente a autoridade fiscal não ter tomado em conta decisão judicial sobre exclusão de ISS da base de cálculo das contribuições, igualmente não eiva de nulidade o lançamento. Basta, como restou consignado na ata de julgamento, que, na execução do julgado, a unidade preparadora exclua das parcelas referentes ao ISS na base de cálculo a multa de ofício correspondente, em função de existir medida judicial vigente afastando tal inclusão ao tempo da autuação. Novamente, não se pode atribuir a erro de cálculo em item da autuação (tema de mérito) a nulidade integral do lançamento.

Não vislumbro, assim, no contexto exposto, vestígio de nulidade por eventual violação ao art. 142 do CTN. E as demais nulidades, inclusive a referente a alteração de critério jurídico, foram unanimemente rechaçadas pelo colegiado.

2. Dos serviços de tradução

No que se refere ao segundo tema, tem-se a comum discussão travada neste colegiado, sobre a abrangência do conceito de insumos, já assentada administrativamente em tese, tanto que influenciou a edição de julgado do STJ na sistemática dos recursos repetitivos. A aplicação prática do conceito adotado em tese, no entanto, ainda suscita algumas discussões, como ocorreu em relação ao item “tradução”.

No caso em análise, há que se entender que a empresa é prestadora de serviços, como descrito pelo relator. E isso, indubitavelmente, deve ser tomado em conta pelo julgador.

O autuante entendeu que as despesas de tradução tinham apenas relação indireta com a atividade-fim da empresa (fl. 1032). Além das traduções em festas e confraternização (que, a nosso ver, estão longe de constituir “insumos” na atividade da empresa), presentes na planilha de glosas à fl. 1038, há registros de glosas de serviços de “tradução” (fls. 1043 a 1111) prestados por “BERLITZ CENTRO DE IDIOMAS SA”, “CLL CENTRO DE LÍNGUAS LATINAS LTDA”, “LÍNGUA FRANCA - CRIAÇÃO DE

TEXTOS”, “CENTRAL DE TRADUÇÕES LTDA”, “CENTRAL DE TRADUÇÕES LTDA ME”, “BERLIM CONSULTORIA EM COM”, “BUREAU DE TRADUCOES S/C L”, “CAREWARE MULTIMIDIA”, “ELISA CORBETT”, “EXCEÇÃO EDITORIAL E EVENT”, “FIDELITY” e “LIONBRIDGE”, entre outros, todos sem detalhamento, descritos apenas como “tradução”.

Em sua impugnação, a empresa propugnou por um conceito amplo de insumo na legislação que rege as contribuições, defendendo que seriam insumos todos os gastos (custos, despesas e encargos) que “contribuíram” para o desempenho dos serviços prestados e para auferir receita tributável (fl. 1207), sustentando que seria compatível com o assentado nesta corte administrativa e nas decisões do STJ.

Há algumas aparas a fazer, principalmente na expressão entre aspas. Estou certo de que a “massagem” ou a “locação e toalhas”, para citar dois itens presentes nestes autos, e que foram unanimemente afastados do conceito de insumos pelo colegiado, de alguma forma “contribuíram”, ainda que indiretamente (pois ligados à satisfação pessoal), para o desempenho dos serviços prestados, mas isso não lhes atribui o caráter de insumos.

Ademais, não encontro, na impugnação, as razões específicas pelas quais teria a empresa defendido justificadamente que os serviços de “tradução” constituiriam insumo, havendo apenas argumentação em relação *marketing*, eventos, *backoffice*, assessoria e consultoria, não se sabendo exatamente em qual desses itens teria a empresa incluído o item “tradução”.

Na diligência determinada pela instância de piso, esta inclui a “tradução” em serviços de *backoffice* (fl. 2191):

“Conforme demonstrativo de fls. 1.043/1.121, foram glosados créditos relativos às seguintes despesas:

a) Despesas com serviços de assessorias e consultorias;

b) Despesas com serviços de backoffice (serviços administrativos em geral, incluindo serviços contábeis, fiscais, de advocacia, de auditoria, recursos humanos, planejamento econômico, contas a pagar, tesouraria, tecnologia de informação, administração de dados e processamento de informações); gestão, Internet, traduções; inspeção e digitalização de documentos.

c) Despesas com propaganda e marketing; impressão de revistas; impressão de material institucional e comunicação. (...).”

Após a realização da diligência, houve a juntada de diversos contratos pela empresa, mas nenhum deles especificamente relacionado a tradução. E as manifestações da empresa (fls. 2252 a 2272, e fls. 2296 a 2311) também não trataram especificamente do tema.

A DRJ apreciou o processo, destacando o relator, ao início de seu voto (fls. 2326/2327), que não enquadrava como *backoffice* os serviços de “tradução” (o que se confirma nos itens à fl. 2334):

“Os fatos estão suficientemente descritos no Termo Verificação Fiscal (fls. 1.026/1.035), do qual se pode concluir que os

créditos tributários lançados decorrem da glosa de despesas com serviços de assessorias, consultorias, backoffice (serviços administrativos em geral, incluindo serviços contábeis, fiscais, de auditoria, recursos humanos, planejamento econômico, contas a pagar, tesouraria, tecnologia de informação, administração de dados e processamento de informações), propaganda e marketing, gestão predial, plano de saúde, hotelaria, **traduções**, recrutamento e seleção, treinamentos, conferências, organização de conferências e eventos comemorativos, locação de veículos, gestão de documentos, locação de toalhas, bem como mão de obra temporária e alocação de estagiários.”

Ao subdividir os itens glosados, no entanto, a DRJ agrupa a tradução com despesas de propaganda e marketing (fls. 2237/2338):

“II.1.b – Despesas com Propaganda, Marketing e Serviços de Tradução.

Foram também glosadas as seguintes despesas que, a teor da peça impugnatória, se relacionam às atividades de marketing e propaganda:

- 1) Propaganda e Marketing.*
- 2) Produção e organização de conferências e eventos comemorativos.*
- 3) Impressão de revistas e de material institucional.*
- 4) Palestras.*
- 5) Tradução.”*

Veja-se que nem a defesa enquadra especificamente a “tradução” em tal grupo, como se percebe na narrativa que se segue, no voto do relator, na instância de piso (ainda à fl. 2338):

“Em sua defesa, a Interessada alega que os dispêndios relacionados com propaganda e marketing referem-se à contratação de serviços de confecção de mock-up, criação de textos de rótulos, criação de marca, elaboração de filmes publicitários, produção gráfica, entre outros. Aduz que as despesas assumidas com publicidade e marketing guardam intrínseca relação com os serviços prestados em favor da divulgação e da pesquisa de novos produtos desenvolvidos.

Ao fim acrescenta que despesas como (a) organização de eventos, (b) comunicação, (c) impressões de revistas, (d) produção de eventos, (e) produção de vídeos, (f) palestras, (g) locações de veículos, (h) vigilância e (i) locação de toalhas, estão inseridas no contexto das despesas de propaganda e marketing.”

Conclui o julgador de piso, então, que não há elementos na autuação para afastar do conceito de “insumos” os 5 itens agrupados, dispondo, em relação à “tradução” (fls. 2339/2340), somente que “:

“Outrossim, é de se supor que a atividade de pesquisa e desenvolvimento de matérias-primas, produtos cosméticos, de higiene, de perfumaria em geral, fitoterápicos, farmacêuticos e homeopáticos, saneantes, domissanitários, alimentícios e dietéticos demande a tradução de artigos e estudos científicos, em face da incipiente produção de pesquisa no País.”

Nossa divergência em relação à DRJ se refere tanto ao agrupamento quanto à conclusão. No que se refere ao agrupamento, basta recordar que este colegiado de segunda instância, unanimemente, afastou as glosas, mantendo a decisão da DRJ, em relação a propaganda e *marketing*, tendo em vista a atividade desenvolvida pela empresa, mas reverteu a decisão de piso, de forma também unânime, no que se refere a produção e organização de conferências e eventos comemorativos, impressão de revistas e de material institucional, e palestras, considerando igualmente a atividade desenvolvida pela empresa.

Revela-se, assim, impróprio agrupar itens absolutamente distintos, a nosso ver, cabendo a análise de forma individualizada, e à luz dos argumentos de autuação e de defesa. E a conclusão do julgador de piso, alegadamente com fundamento em suposição, além de não nos convencer, não encontra guarida nos argumentos de defesa. Ademais, em nenhum item glosado identifica a empresa se de que tradução se estaria tratando.

Diante do caráter genérico do cômputo dos créditos, sem qualquer argumentação plausível que justifique a tomada, entendo que, da forma como descritos os serviços (simplesmente “tradução”), não há como afirmar que se amoldam ao conceito de insumo adotado pelo colegiado, mesmo diante da atividade da empresa.

Pelo exposto, voto por manter a glosa referente a serviços de “tradução”.

3. Dos juros sobre a multa de ofício

Sobre o último tema, sustentei, reiteradamente, neste colegiado, que não havia incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, em diversos acórdãos, como o de nº 3403-002.367, de agosto de 2013, do qual se extrai a argumentação a seguir.

O assunto seria aparentemente resolvido pela Súmula nº 4 do CARF:

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

Contudo, resta a dúvida se a expressão “débitos tributários” abarca as penalidades, ou apenas os tributos. Verificando os acórdãos que serviram de fundamento à edição da Súmula, não

se responde a questão, pois tais julgados se concentram na possibilidade de utilização da Taxa SELIC.

Segue-se então, para o art. 161 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

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

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

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

As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do caput abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: “os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis”.

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, dispõe, em seu art. 61, que:

“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 à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 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.

§ 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 à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Novamente ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do caput abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do caput.

Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002:

“Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – Ufir, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.” (grifo nosso)

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”. Bem parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob o risco de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre as multas aplicadas no lançamento de ofício.

Tenho, no entanto, analisado com atenção tanto a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais quanto do Poder Judiciário sobre o tema, não por simples subserviência ou acolhida cega a seus fundamentos, mas para verificar até que ponto é sustentável, jurídica e até logicamente cada um dos posicionamentos.

Ciente de que a Câmara Superior de Recursos Fiscais aprecia a matéria de forma diversa, fui buscar, inicialmente, os fundamentos que levaram à conclusão daquele colegiado, para examinar me demoviam do entendimento que vinha sustentando.

Verifiquei, para tanto, de início, acórdão recente da CSRF, que usou como fundamentos os artigos 113, 139 e 161 do CTN, e os artigos 43, 44 e 61 da Lei nº 9.430/1996:

“Esta matéria não é nova no âmbito deste colegiado e reitero as razões que venho utilizando a tempos nos processos de minha relatoria.

*De acordo com o **art. 161 do CTN, o crédito tributário não pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora**, qualquer que seja o motivo da sua falta. Dispõe ainda em seu parágrafo primeiro que, se a lei não dispuser de modo diverso, os juros serão cobrados à taxa de 1% ao mês.*

*De forma que o art 61 da Lei nº 9.430/96 determinou que, a partir de janeiro/97, **os débitos vencidos com a União serão acrescidos de juros de mora** calculados pela taxa Selic quando não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. **Entendo que os débitos a que se refere o art. 61 da Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário de que dispõe o art. 161 do CTN.***

*O art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação tributária e tem a mesma natureza desta. Já o art. 113, parágrafo primeiro, do mesmo diploma legal, define que 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. Assim, se o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, necessariamente deve abranger o tributo e a penalidade pecuniária.*

*A **multa de ofício aplicada ao presente lançamento está prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96** que prevê expressamente a sua **exigência juntamente com o tributo devido**. Ao constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, ao tributo soma-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal, devendo incidir os juros à taxa Selic sobre a sua totalidade.*

*Tanto é assim, que **a própria Lei 9.430/96, em seu art. 43, prevê a incidência de juros Selic quando a multa de ofício é lançada de maneira isolada**. Não faria sentido a incidência dos juros somente sobre a multa de ofício exigida isoladamente, pois ambas tem a mesma natureza tributária.*

Nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no AgRg no Recurso Especial nº 1.335.688-PR, relator Ministro Benedito Gonçalves, em decisão de 04/12/2012, assim ementada:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE

SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

Para confirmar este entendimento é relevante apresentar algumas recentes decisões da CSRF, abaixo transcritas: (...)” (sic) (grifos nossos) (Acórdão nº 9303-005.042, maioria, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, sessão de 12 abr. 2017)

Os ingredientes anexados à discussão no referido acórdão apontam para algo importante, a nosso ver, ainda que o argumento seja usado apenas por analogia: o artigo 43 da Lei nº 9.430/1996.

Não consideramos em nossa análise inicial o referido artigo 43, por entender que não se aplicava à multa de ofício. Recorde-se como é desmembrada a Seção V (“Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições”) do Capítulo IV (“Procedimentos de Fiscalização”) da lei: em “Auto de Infração sem Tributos” (art. 43); “Multas de Lançamento de Ofício” (arts. 44 a 46); e “Aplicação de Acréscimos de Procedimento Espontâneo” (art. 47).

No art. 43 (geograficamente fora das “Multas de Lançamento de Ofício”) dispõe-se que:

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

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

Desse artigo, concluo que a RFB não precisa mais realizar “imputações” de pagamento proporcionais para os pagamentos em atraso, desmembrando-os em principal, multa e juros de mora, pois cada uma dessas quantias pode ser objeto de exigência isolada.

Veja-se, por exemplo, um pagamento em atraso de R\$ 1.000.000,00 (aos quais, v.g., o fisco “imputaria”, à revelia do pagador – que poderia estar a discordar dos acréscimos moratórios –, R\$ 200.000,00 a título de multa e R\$ 100.000,00, a título de juros de mora, restando R\$ 700.000,00 a título de principal). A multa e os juros que deixaram de ser pagos em função do atraso poderiam, após o art. 43, ser exigidos com juros de mora, ainda que a integralidade dos R\$ 1.000.000,00 fosse considerada como pagamento do principal. Isso

simplificaria a autuação, que não se referiria mais ao principal, mas apenas ao que deixou de ser pago em função do atraso.

Tal disposição é absolutamente incompatível com a multa de ofício de que trata o artigo seguinte da lei, e permite tão-somente a incidência de juros de mora sobre a multa de mora, e de juros de mora sobre os próprios juros de mora.

No item 23 da Mensagem nº 990/96, do Poder Executivo, que acompanha o Projeto de Lei (PL) nº 2.448/1996, do qual se origina a Lei nº 9.430/1996, encontram-se as razões para a redação do artigo:

“23 . O art. 43 possibilita a constituição de crédito tributário relativo apenas aos encargos de multa ou de juros, permitindo sua cobrança administrativa ou judicial e dando materialidade às normas contidas nos artigos subseqüentes (arts. 44 a 46).”
(disponível em:
http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1132081&filename=Dossie+-PL+2448/1996)

Claro está, aí, que trata o artigo de encargos. Aliás, isso foi bem percebido pelo relator do projeto, na Câmara dos Deputados, Deputado Roberto Brant:

“8.7. O art. 43 cobre lacuna existente na legislação federal. Prevê a formalização da exigência de crédito tributário, através de auto de infração ou notificação de lançamento, exclusivamente para cobrança de multa e juros de mora, nos casos em que o tributo ou contribuição social sejam pagos após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora. No caso será exigida multa de ofício, como consta do artigo seguinte do projeto. A proposta, além de incutir nos contribuintes maior respeito para com as normas tributárias, simplifica procedimentos operacionais da administração fiscal, já que a lacuna existente vem sendo contornada, administrativamente, por um complexo mecanismo de “imputação de pagamentos”. (sic) (idem)

Assim, não se tem dúvidas de que está o artigo 43 a tratar de lançamento de ofício de multa de mora e de juros de mora. E isso nos afastava de seu teor, na análise de juros incidentes sobre multa de ofício.

Entretanto, reconhecemos que ao se lançar valores correspondentes a multa de mora não paga e a juros de mora não pagos, está-se a exigir tais valores de ofício. E que sobre ditos encargos exigidos de ofício incidem indubitavelmente juros de mora.

Não se presta o artigo 43 da Lei nº 9.430/1996, assim, a afirmar que incidem juros de mora sobre qualquer exigência de multa de ofício, mas tão-somente daquela referida na lei, decorrente de recolhimento a destempo. Isso poupou um bom trabalho da RFB na complexa tarefa de imputação de pagamentos.

Também desse artigo 43 se afastou o recente entendimento da COSIT sobre a matéria (Solução de Consulta nº 47, de 4/5/2016), que preferiu (corretamente, a nosso ver), efetuar leitura sistemática de dispositivos do CTN, embora limitada aos artigos 113, 139 e 161.

A análise sobre o que se abrangeria na expressão “crédito tributário”, no CTN (incluindo penalidades), encontra obstáculos lógicos de intelecção em diversos dispositivos do próprio Código (v.g., arts. 97, 161 e 164), como mencionamos em nosso recorrente entendimento:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...) VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

(...)

Art. 157. A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário.

(...)

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.

(...)

“Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

(...) § 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

Entretanto, deve-se ler sistematicamente o CTN, não se entendendo que ao usar a mesma expressão “crédito tributário”, esteja às vezes o legislador a tratar de uma coisa e às vezes de outra. Eis um pressuposto básico da hermenêutica, bem contemplado na lei brasileira que dispõe sobre o processo de elaboração das leis (art. 11 da Lei Complementar nº 95/1998):

“Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

(...) II - para a obtenção de precisão:

(...) b) expressar a idéia, quando repetida no texto, por meio das mesmas palavras, evitando o emprego de sinonímia com propósito meramente estilístico;

c) evitar o emprego de expressão ou palavra que confira duplo sentido ao texto;”

Cabe ao exegeta corrigir as imperfeições terminológicas da lei, na interpretação dos dispositivos, buscando sua inserção lógica e coerente no sistema normativo. E, com esse escopo, passo aqui a realizar trabalho diametralmente oposto, no mesmo Código

Tributário Nacional, buscando artigos nos quais não faça qualquer sentido que a expressão crédito tributário exclua as penalidades, tarefa que é, lamentavelmente (para a precisão do texto), igualmente executada com sucesso. Vejam-se, v.g., os artigos 113, 139, 142, 168, 173, 174 e 175:

“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.*

(...)

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

(...)

*Art. 142. **Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário** pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do **tributo** devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da **penalidade** cabível.*

(...)

*Art. 168. O **direito de pleitear a restituição** extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:*

*I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, **da data da extinção do crédito tributário**;*

(...)

*Art. 173. O **direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário** extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

(...)

*Art. 174. A **ação para a cobrança do crédito tributário** prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.*

(...)

*Art. 175. **Excluem o crédito tributário**:*

I - a isenção;

*II - a **anistia**.*

*Parágrafo único. A **exclusão do crédito tributário** não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente. (...) (grifo nosso)*

O artigo 175 é a demonstração mais clara da utilização imperfeita da expressão “crédito tributário”, que deve ser sanada pelo exegeta. Por certo que se a exclusão do crédito tributário abrange a isenção (de tributos em sentido estrito, sem penalidades) e a anistia (abrangendo obviamente as penalidades), “crédito tributário” não se refere inequivocamente só a tributos. Admitir o contrário teria um efeito devastador sobre as restituições (art. 168), que não incluiriam as penalidades indevidamente pagas.

Há que se aparar a imperfeição de redação com a adequação dos conteúdos ao sistema.

Não tenho dúvidas de que a restituição do “crédito tributário” se aplica indistintamente a tributos e a penalidades, e que qualquer de tais rubricas, se indevidamente recolhidas, enseja restituição com atualização pela Taxa SELIC.

Entender que o tributo indevidamente pago deve ser restituído a tal taxa é absolutamente coerente com exigir dita taxa dos tributos devidos a partir de seu vencimento. Da mesma forma, entender que a multa indevidamente paga deve ser restituída a tal taxa é absoluta e logicamente coerente com exigir dita taxa da multa devida a partir do lançamento.

Não se afigura plausível, então, a manutenção do posicionamento que vinha externando, no sentido de serem devidos juros de mora sobre a multa de ofício (por não ser esta “crédito tributário”), ao mesmo passo em que reconheço a atualização nas restituições de multas pagas consideradas indevidas (que também são “crédito tributário”).

Forço-me, assim, a rever, em nome da lógica, e da própria leitura sistêmica dos dispositivos aqui mencionados, tal posicionamento, entendendo serem devidos juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Alinho-me, por consequência dos argumentos aqui externados, à conclusão presente na jurisprudência majoritária da corte superior deste tribunal administrativo, e do STJ.

Na Primeira Seção do CARF, aliás, a matéria foi apreciada unanimemente, recentemente (v.g., Acórdão nº 9101-002.501, de 12 dez. 2016). São diversos os acórdãos, nas três Seções de Julgamento deste tribunal administrativo, que, no último ano, entenderam pela incidência de juros de mora sobre a multa de ofício (v.g., nº 9101-002.180, nº 9202-003.821 e nº 9303-003.385).

E no STJ, assenta-se que tal posicionamento reflete o entendimento de ambas as turmas que compõem a Primeira Seção da corte (que trata de matéria tributária):

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. **JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.***

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

Processo nº 19311.720352/2014-11
Acórdão n.º **3401-005.291**

S3-C4T1
Fl. 2.559

2. Agravo regimental não provido.” (AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012) (grifo nosso)

Pelo exposto, passei a entender, em interpretação sistemática dos dispositivos que regem a matéria, que incidem, legitimamente, juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Por fim, noticio que já venho externando esse novo entendimento desde o Acórdão nº 3401-004.011, de outubro de 2017, no qual atuei como redator designado em relação à matéria, e que a conclusão aqui externada foi, após o presente julgamento, mas antes da feitura deste voto vencedor, sumulada neste tribunal administrativo, dispondo a nova Súmula CARF nº 108 que: “Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan