



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13896.723458/2016-11
Recurso nº Voluntário
Resolução nº 3402-002.391 – 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2019
Assunto DILIGÊNCIA - COFINS
Recorrente C&A MODAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente temporariamente o Conselheiro Márcio Robson Costa (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em decorrência de irregularidades apontadas pela Fiscalização sobre créditos das Contribuições para o PIS e COFINS, apurados após verificação originada do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal n.º 0812800.2015.00036-5.

Como relatado em decisão recorrida, a empresa foi autuada em virtude da apuração de falta de recolhimento de PIS e COFINS no período de 31/01/2012 a 31/12/2012, com a constituição de crédito tributário referente à Contribuição para o PIS no valor de R\$ 6.907.752,74 (seis milhões, novecentos e sete mil, setecentos e cinquenta e dois reais e setenta e quatro centavos) e para a COFINS no valor de R\$ 44.990.018,63 (quarenta e quatro milhões, novecentos e noventa mil e dezoito reais e sessenta e três centavos).

Concluiu a Fiscalização que a Contribuinte se apropriou indevidamente de créditos apurados sobre fretes, tarifas de cartão de crédito, serviços de publicidade, consultoria, gestão de pessoas e tecnologia de informação, bem como sobre encargos de amortização, despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, em desacordo com o disposto nos incisos II, IV, VII, VIII e IX e no § 1º do artigo 3º da Lei 10.637/02 e nos incisos II, III, IV, VII, VIII e IX e no § 1º do artigo 3º da Lei 10.833/2003.

Cientificada do Auto de Infração, a contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 859-960, pedindo a procedência da defesa e cancelamento da autuação, o que fez apontando vícios formais e materiais, explicitados na peça recursal da seguinte forma:

i) PARTE A: DA ATIVIDADE DE PRODUÇÃO DE VESTUÁRIO E PRESTAÇÃO DE SERVIÇO: A Impugnante expôs a sua atividade empresarial, demonstrando os motivos pelos quais ela não pode ser considerada uma mera empresa de comércio varejista no conceito que é inerente ao senso comum – o que é essencial para determinação dos conceitos adotados pela Impugnante para a tomada de decisão de aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS;

ii) PARTE B: VÍCIO FORMAL DO AUTO DE INFRAÇÃO: PRECARIEDADE DA AÇÃO FISCAL: A Impugnante argumentou que a autuação é resultante de procedimento fiscalizatório precário, eis que (i) não analisou a complexidade das operações realizadas pela empresa, não se tratando de simples compra e revenda de mercadorias, (ii) não analisou devidamente os documentos e esclarecimentos fornecidos pela Impugnante e (iii) os valores lançados na contabilidade e informados nas declarações foram incorretamente considerados no momento da quantificação do valor supostamente devido, o que também gerou indevido excesso de autuação;

iii) PARTE C: APLICAÇÃO DOS CONCEITOS DA LEGISLAÇÃO DO PIS E COFINS PARA IDENTIFICAÇÃO DO DIREITO AOS CRÉDITOS NA ATIVIDADE DA EMPRESA: A Impugnante demonstrou os motivos pelos quais faz jus ao creditamento com base em todas as despesas que foram objeto de glosa pela Fiscalização, apontando insubsistência da autuação em razão da legitimidade em relação à natureza dos créditos e à forma de aproveitamento.

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.391 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13896.723458/2016-11

A 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP proferiu o Acórdão nº 14-65.311 (e-fls. 2294-2361), julgando improcedente a Impugnação por unanimidade de votos e, com isso, mantendo o crédito exigido, conforme Ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos da Cofins não-cumulativa, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE.

Iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização não se fala em denúncia espontânea a apresentação de novos demonstrativos ou declarações por parte do contribuinte.

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não dá direito a crédito das contribuições o frete utilizado para o transporte de mercadorias entre estabelecimentos da própria empresa. Não há previsão legal que dê suporte ao entendimento de que esta operação gere créditos no regime da não-cumulatividade. Somente dará direito à apuração de crédito o frete contratado relacionado a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO NA DACION

A apuração extemporânea de créditos só admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacion. A apuração de crédito somente pode abranger créditos relativos a aquisição do respectivo período de apuração, conforme expressa disposição legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos da Cofins não-cumulativa, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.391 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13896.723458/2016-11

Iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização não se fala em denúncia espontânea a apresentação de novos demonstrativos ou declarações por parte do contribuinte.

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não dá direito a crédito das contribuições o frete utilizado para o transporte de mercadorias entre estabelecimentos da própria empresa. Não há previsão legal que dê suporte ao entendimento de que esta operação gere créditos no regime da não-cumulatividade. Somente dará direito à apuração de crédito o frete contratado relacionado a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO NA DICON

A apuração extemporânea de créditos só admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dicon. A apuração de crédito somente pode abranger créditos relativos a aquisição do respectivo período de apuração, conforme expressa disposição legal.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Contribuinte foi intimada por via postal em data de 18/04/2017, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 2368.

Em data de 16/05/2017 a Contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 2372-2495, como demonstra o Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 2371, pelo qual pediu o provimento do recurso e cancelamento do Auto de Infração, o que fez com os mesmos fundamentos apresentados em peça de impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do recurso, bem como o preenchimento dos demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Do conceito de insumos para aproveitamento de créditos de PIS/COFINS.

2.1. Como relatado, tanto a Autoridade Autuante quanto o ilustre Julgador de primeira instância conceituaram insumo como aquele diretamente aplicado ou consumido na produção ou fabricação do produto em função da ação diretamente exercida sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

2.2. O C. Superior Tribunal de Justiça concluiu através do julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Ao julgar a questão, o Tribunal Superior destacou que a interpretação do termo “insumo” de forma restritiva pela Fazenda desnatura o sistema não cumulativo.

Por esta razão, o STJ declarou a ilegalidade das Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e 404/2004, invocadas na decisão recorrida, as quais, repito, restringiam o direito de crédito aos insumos que fossem diretamente agregados ao produto final, ou que se desgastassem através do contato físico com o produto ou serviço final.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito é calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínsecos à atividade econômica da empresa.

2.3. Por sua vez, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em data de 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa abaixo transcrita:

Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.391 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13896.723458/2016-11

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotara uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques." (sem destaques no texto original)

2.4. Destaco, ainda, o Parecer Normativo Cosit n.º5, de 17 de dezembro de 2018, proferido com a seguinte Ementa:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço";

a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-002.391 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13896.723458/2016-11

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

2.5. Portanto, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, passou a abranger todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou impeça a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

2.6. Nos termos previstos pelo artigo 62, § 2º do Anexo II do RICARF e, com base no entendimento adotado pelo STJ sobre o conceito de insumo para aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, passo à análise do presente caso quanto à necessidade de conversão do julgamento em diligência para que sejam apuradas a relevância e essencialidade de cada item identificado como insumo pela Recorrente, cujos créditos foram glosados pela Autoridade Autuante.

3. Do objeto da autuação

Conforme relatado, o lançamento em análise decorreu das seguintes glosas de créditos utilizados pela Recorrente e considerado indevidos pela Fiscalização:

3.1. CRÉDITOS RELATIVOS A DESPESAS COM FRETES (LINHA 7 DAS FICHAS 6/16A DOS DACON):

- ✓ A regra estabelecida pelo inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/03 é clara ao determinar que, em se tratando de despesas com serviços de frete, somente dará direito à apuração de crédito o frete contratado relacionado a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, nos casos dos incisos I e II do art. 3º da referida Lei.

3.2. CRÉDITOS RELATIVOS A DESPESAS COM TARIFAS PAGAS ÀS ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO (LINHA 3 DAS FICHAS 6/16A DOS DACON):

- ✓ As despesas relativas a serviços prestados por administradoras ou operadoras de cartões de crédito e/ou débito, incorridas por pessoa jurídica no exercício de atividade comercial, não geram direito a crédito no regime não cumulativo do PIS e da COFINS, por falta de previsão legal;

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-002.391 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13896.723458/2016-11

- ✓ Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade;
- ✓ Embora os dispêndios possam corresponder a custos e despesas do Contribuinte, somente esse fato não autoriza a apuração de créditos, uma vez que não se amoldam ao conceito de serviço utilizado como insumo na prestação de seus próprios serviços.

3.3. CRÉDITOS RELATIVOS A DESPESAS COM SERVIÇOS DE PUBLICIDADE, CONSULTORIA, GESTÃO DE PESSOAS E TECNOLOGIA DE INFORMAÇÃO (LINHA 3 DAS FICHAS 6/16A DOS DACON):

- ✓ O inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03 estabelece que os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;
- ✓ Nessa linha, despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade;
- ✓ Não há previsão legal para a apuração de créditos de PIS e COFINS sobre a prestação de serviços de criação de campanhas publicitárias, reembolso de passagens e hospedagem e agenciamento de modelos;
- ✓ Os serviços de marketing, publicidade e propaganda, consultoria, informática, mão-de-obra temporária não são aplicados ou consumidos na atividade comercial ou na prestação de serviços, portanto, não se caracterizam como insumos, e não geram crédito de não cumulatividade.

3.4. CRÉDITOS RELATIVOS A DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA (LINHA 4 DAS FICHAS 6/16A DOS DACON):

- ✓ O artigo 3º, parágrafo 4º da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03 autoriza o aproveitamento do “crédito” não aproveitado em períodos anteriores, o que não quer dizer que se permita a apuração extemporânea de crédito sobre aquisições e despesas relativas a outros períodos, que deveriam ter sido lançadas nos períodos em que incorridas;
- ✓ Em alguns períodos foram apropriados créditos superiores aos relacionados em seus demonstrativos apresentados em 29/10/2015 e informados nos DACON e, em outros, foram apropriados créditos de menor valor, resultando numa glosa anual no valor de R\$ 3.138.221,85.

3.5. CRÉDITOS CALCULADOS A ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS/AJUSTE POSITIVOS DE CRÉDITOS – IMPORTAÇÃO (LINHA 11 DAS FICHAS 16B DOS DACON):

São indevidos os “Créditos Calculados a Alíquotas Diferenciadas” e os “Ajustes Positivos de Créditos”, associados à importação e não comprovados.

3.6. CRÉDITOS RELATIVOS A ENCARGOS DE AMORTIZAÇÃO DE EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS (LINHA 11 DAS FICHAS 6/16A DOS DACON):

- ✓ O Contribuinte não comprovou de que forma apurou os encargos de amortização informados nas linhas 11 das Fichas 6A e 16A dos DACON;
- ✓ São indevidas as despesas com encargos de amortização informadas em valores superiores aos relacionados em seu demonstrativo apresentado sem 13/04/2016.

3.7. CRÉDITOS RELATIVOS A DESPESAS DE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS LOCADOS DE PJ (LINHA 5 DAS FICHAS 6/16ª DOS DACON):

- ✓ O inciso IV do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 estabelece que somente os aluguéis de prédios, utilizados nas atividades da empresa e pagos a pessoas jurídicas podem gerar créditos na apuração do PIS e da COFINS;
- ✓ As despesas de aluguéis de Prédios somente se transformam em crédito, após comporem a apuração do próprio mês a que correspondem;
- ✓ São indevidos os créditos apurados sobre as notas fiscais/comprovantes “extemporâneos”, bem como os referentes a pessoas físicas.

3.8. CRÉDITOS RELATIVOS A DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PJ (LINHA 6 DAS FICHAS 6/16A DOS DACON):

- ✓ Foram selecionados, por amostragem, 24 lançamentos relativos às despesas de locação de Máquinas e Equipamentos, com intimação do Contribuinte para apresentar contratos de locação, comprovantes de pagamento, notas fiscais e a comprovação de enquadramento dessas despesas no inciso IV do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 para aproveitamento de créditos de PIS e COFINS.

4. Da necessidade de conversão do julgamento em diligência.

4.1. Conforme já relatado, a presente demanda restringe-se à definição do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS, nos termos do art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, resultando em inquestionável necessidade de análise acerca da condição de insumo sobre os itens que a Contribuinte pretende se creditar, devendo ser considerado o “teste de subtração” já mencionado neste voto.

4.2. Como consignado em Recurso Voluntário, a Contribuinte tem por objeto social as seguintes atividades:

- i) Comércio e confecção de produtos do varejo em geral, inclusive o comércio eletrônico, por qualquer meio (telefone, internet, catálogo, etc.), de diversos produtos, destacando-se, a título exemplificativo, peças de

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-002.391 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13896.723458/2016-11

vestiário, tais como, mas não exclusivamente: roupas femininas, masculinas, infanto-juvenis, calçados, bolsas, acessórios;

- ii) Importação e exportação desses bens e produtos;
- iii) Prestação de serviços relacionados a cartão de crédito e de débito de qualquer modalidade, de emissão própria ou de terceiros, e quaisquer atividades principais, acessórias ou correlatas a estes serviços;
- iv) Prestação, intermediação e agenciamento de serviços financeiros, tais como vendas financiadas, empréstimos pessoais, previdência privada, títulos de capitalização, corretagem de seguros, venda de garantia estendida, correspondente bancário, recargas de celulares e atividades correlatas.

Em razões de defesa, a Contribuinte esclareceu que suas atividades não se limitam à simples comercialização de produtos, mas incluem, principalmente, a produção das peças para venda, implicando na atividade central da empresa, como abaixo sintetizado:

- ✓ Para realizar a produção de vestuário, conduz atividades que envolvem o mapeamento das tendências e estilos das roupas, com a identificação de novos materiais e outros artefatos têxteis a serem utilizados na produção e que estejam alinhados com a definição de preços de venda estabelecidos, se estendendo a pesquisas em *design* e a elaboração de croquis com especificação técnica das peças, entre várias outras atividades inerentes à produção;
- ✓ Essa produção intelectual resulta na definição de tecidos, estampas, cortes, botões, cores e modelos de vestuário da nova coleção a ser lançada;
- ✓ Ato contínuo, a equipe de Planejamento de Custos desenvolve uma estratégia a fim de definir o montante que será gasto para a produção de cada peça, para que o preço final daquela peça de vestuário não fuja da proposta de colocação da marca da Autuada no mercado;
- ✓ Dentro do processo, e em paralelo, a Recorrente informa que estudos desenvolvidos pela empresa são norteadores para as definições das peças de vestuários a serem elaboradas para a nova coleção e que tais estudos direcionam a equipe de Criação e Tendências a desenvolver a quantidade de croquis de novos modelos, que também recebe da equipe de Planejamento de Custos, que libera os números estimados de quanto devem custar os vestuários a serem fabricados;
- ✓ Explica a fase iniciada através da criação do documento denominado de Tech Pak;
- ✓ Observa que a DRJ de origem não analisou os argumentos e documentos apresentados com a peça de Impugnação, desconsiderando a atuação e participação da Autuada em todas as etapas de produção.

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-002.391 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13896.723458/2016-11

Em síntese, a Recorrente busca demonstrar que sua atividade principal é complexa, não se limitando a compra e venda como apontado pela DRJ de origem. Afirma que não apenas exerce a atividade de produção de suas peças de vestuário comercializadas, como também presta serviços sobretudo de intermediação financeira (emissão de cartões de crédito, possibilidade de concessão de crédito, contratação de seguros ou financiamento, recebimento de contas, recarga de celulares móveis e saque de valores em dinheiro), incorrendo em diversas despesas necessárias à continuidade de suas atividades, inclusive em todos os custos de uma pessoa jurídica industrial.

Dentre os itens glosados que a Contribuinte impugnou, destaco os argumentos sobre os créditos relativos aos fretes.

Alega a Recorrente que os fretes entre estabelecimentos da mesma empresa geram créditos, pois a efetivação de procedimentos logísticos tem por finalidade única a entrega da mercadoria já pronta a ser vendida ao consumidor final, o que é essencial às atividades da empresa.

Para tanto, a Recorrente ilustrou de forma detalhada a logística para deslocamentos de mercadorias após o processamento feito pelos Centros de Distribuição, nos quais o procedimento realizado demanda pessoal especializado, espaço e uma infraestrutura que não se encontra nas lojas físicas. Com isso, foi apresentado o seguinte resumo gráfico:



Destaco, ainda, a conclusão da Fiscalização, de que as despesas relativas a serviços prestados por administradoras ou operadoras de cartões de crédito e/ou débito, incorridas por pessoa jurídica no exercício de atividade comercial, não geram direito a crédito no regime não cumulativo do PIS e da COFINS e, embora os dispêndios possam corresponder a custos e despesas do Contribuinte, somente esse fato não autoriza a apuração de créditos, uma vez que não se amoldam ao conceito de serviço utilizado como insumo na prestação de seus próprios serviços.

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-002.391 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13896.723458/2016-11

4.3. Por outro lado, desde a peça de impugnação, a Contribuinte apresenta os seguintes argumentos sobre a forma como o procedimento fiscal foi conduzido na análise do caso concreto:

i) Não analisou com profundidade a complexidade das operações da empresa, uma vez que considerou apenas atividade de mera revenda de mercadorias;

ii) Não analisou devidamente os documentos e esclarecimentos fornecidos pela empresa, sendo que a fiscalização fora realizada à distância e que o Auditor-fiscal não visitou os estabelecimentos para constatação do modelo de negócio desenvolvido e, além de ignorar a forma como a fiscalizada desempenha suas atividades, igualmente desconsiderou a prestação de uma série de serviços de intermediação financeira (análise, avaliação e aprovação de crédito, intermediação da venda de seguros e outras atividades correlatas);

iii) Deixou de considerar valores efetivamente pagos e comprovados (tributo + juros + multa) após retificações realizadas durante o procedimento fiscalizatório;

iv) Os valores lançados na contabilidade e informados nas declarações foram incorretamente considerados no momento da quantificação do valor supostamente devido, o que também gerou um indevido excesso de autuação;

v) Foram glosados não só os créditos computados nos campos e períodos em relação aos quais solicitou informações, mas também campos e períodos que não tinham sequer sido objeto da fiscalização.

4.4. Da análise dos argumentos da Autoridade Fiscal e da defesa, bem como em razão da documentação apresentada pela Contribuinte e, principalmente, tendo em vista que a autuação foi lavrada com adoção de critérios restritos sobre a conceituação de insumos, o que deve ser revisto sob os critérios da essencialidade e relevância adotados em decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, entendo necessária a realização de diligência para uma melhor compreensão sobre as atividades desenvolvidas pela empresa autuada, possibilitando a correta busca pela verdade material na identificação das despesas que deram origem aos créditos glosados pela equipe de fiscalização e respectiva caracterização como insumos que permitam o aproveitamento de tais créditos.

4.5. Com isso, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto n.º 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto n.º 7.574/2011, **proponho a conversão do julgamento em diligência**, para que a Unidade de Origem proceda às seguintes providências:

a) Intimar a Recorrente para que sejam apresentados os seguintes esclarecimentos e comprovações:

a.1) Demonstrar de forma detalhada e individualizada por meio de Laudo Técnico, o enquadramento de cada bem e serviço glosado e contestado, considerando o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, na Nota SEI n.º

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-002.391 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13896.723458/2016-11

63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº5, de 17 de dezembro de 2018;

a.2) Comprovar a não utilização dos créditos extemporâneos em outros períodos de apuração;

a.3) Especificar de forma individualizada e detalhada o frete utilizado e que originou os respectivos créditos, identificando os pagamentos e eventuais reembolsos realizados quanto a este item.

b) Analisar os documentos comprobatórios apresentados com as peças de Impugnação e Recurso Voluntário para apuração descrita em Item "a";

c) Realizar eventuais diligências que julgar necessárias para constatação especificada em Item "a.1";

d) Elaborar Relatório Conclusivo e recálculo sobre as apurações e resultado da diligência, manifestando-se expressamente acerca:

d.1) Do eventual enquadramento dos bens e serviços objeto deste litígio, analisando de acordo com o conceito de insumo delimitado neste voto;

d.2) Da eventual comprovação de não utilização pela Recorrente dos créditos extemporâneos em outros períodos.

e) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias;

4.6. Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

É a proposta de Resolução.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos