



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>15746.720897/2023-40</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	3302-002.985 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	AMAZON SERVIÇOS DE VAREJO DO BRASIL LTADA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

## RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.

*Assinado Digitalmente*

**Mario Sergio Martinez Piccini** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Lázaro Antônio Souza Soares** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Dionisio Carvallhedo Barbosa(substituto[a] integral), Francisca das Chagas Lemos, Louise Lerina Fialho e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

## RELATÓRIO

O presente processo tem por objeto Auto de Infração contra o estabelecimento acima qualificado, por meio do qual foi constituído crédito tributário da Contribuição para o PIS e

da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins referentes aos meses de 01/2019 a 12/2020.

Por trazer uma síntese da autuação, desde a interposição da Impugnação Administrativa até o Acórdão nos presentes autos, peço vênha para adotar parcialmente o relatório/voto do Acórdão nº 109-021.996, da Delegacia de Julgamento da Receita Federal 09 de 11/07/2024, resumidamente, bem como sua ementa.

## DO AUTO DE INFRAÇÃO

A Autoridade Lançadora identificou 4 eventuais infrações:

- Insuficiência na Base de Cálculo na Importação de Serviços Pis/COFINS Importação, com alegação de falta de segregação de Royalties e Serviços nos pagamentos efetuados para empresas no exterior;
- Insuficiência na Base de Cálculo na Importação de Serviços – PIS/COFINS Importação, com aplicação de alíquota incorreta de ISS;
- Créditos Indevidos de PIS/COFINS sobre condomínio e aluguéis pagos a Fundos de Investimentos;
- Créditos Indevidos de PIS/COFINS sobre bens e serviços utilizados como Insumos.

## DA IMPUGNAÇÃO

A Empresa não concorda com nenhuma das Infrações imputadas, alegando em síntese, no Mérito, após discutir preliminares de Nulidade:

- Em relação a classificação das remessas como Royalties discorre:
  - Contrato Amazon Digital Services – LCC seria exportação*
  - Contrato Amazon Digital Services LCC – Alexa Content seriam obrigações típicas de um licenciado e exportação;*

*iii. Contrato Westland Publications Private alega previsões contratuais de prestação de serviços, mas que são ocasionais e não estão identificados no procedimento fiscal*

- Não Inclusão do ISS na Base de Cálculo do PIS/COFINS Importação

*i. Cita Parecer PGFN SEI nº 4.891/2022, que vincula a Receita Federal, que determinam que não incidem sobre o ISS*

- Créditos sobre Aluguéis pagos aos Fundos de Investimento

*i. Alega que tem direito aos créditos, pois a limitação do crédito apenas a aluguéis pagos a pessoas jurídicas não leva em consideração a complexidade das estruturas empresariais modernas.*

- Bens e Serviços Utilizados como Insumos.

*i. A impugnante afirma que deve ser afirmado seu direito ao desconto de créditos sobre insumos, tendo em vista a necessária isonomia da sistemática da não cumulatividade entre empresas comerciais e produtores de bens e serviços.*

*ii. Também assevera que a teleologia da interpretação das normas que regem a não cumulatividade garante seu direito aos créditos.*

*iii. Ademais, sustenta que se trata de despesas essenciais e relevantes para suas atividades, tais como: (i) administração de fundos de cartão de crédito ou débito; (ii) agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis; (iii) assessoria e consultoria; e (iv) materiais de propaganda e publicidade.*

*iv. Por fim, a impugnante afirma que tem diversas outras atividades além da revenda de bens, muitas das quais lhe resultam em receitas relevantes, que são tributadas pelo PIS/COFINS.*

*v. Várias dessas atividades se referem a prestação de serviços, como intermediação de vendas (marketplace), inserção de publicidade, serviços de logística, serviços de pagamentos, produção cinematográfica, assinaturas (streaming) de vídeo, música, livros, dentre outros.*

**DO VOTO DELEGACIA DE JULGAMENTO**

Em seu voto a DRJ aponta:

- **Em relação à Infração 1**
  - i. *Retira da Base de Cálculo os Serviços de Cobrança junto à Amazon Digital Services LCC- Prime Video;*
  - ii. *Mantem o lançamento para os outros 3 contratos por entender que se referem a pagamentos por licenciamento de direitos de uso e contêm previsões contratuais de prestação de serviços, citando a Solução de Consulta Cosit nº 107/2023.*
- **Em relação à Infração 2 – ISS**
  - iii. *Aponta que os dispositivos legais preveem a inclusão do ISS na base de cálculo, mas que o Parecer SEI nº 4.891/2022/ME, em função da jurisprudência consolidada do STF, no Tema 1 – RE 559.937/RS, apresentou novos contornos, levando a dispensa de contestações e recursos da PGFN e a não inserção do ISS na base de cálculo em apreço.*
  - iv. *Deste modo, cancelou a Infração 2.*
- **Em relação Infração 3 Despesas de Aluguéis e Condomínio pagos a Fundos de Investimento**

*A DRJ argumenta que os fundos de investimento imobiliário não tem personalidade jurídica e no caso em tela não ficou demonstrado que os citados fundos não se enquadravam nos requisitos previstos no artigo 2º da Lei nº 9.779/99 para se equiparado, mantendo as glosas de créditos relativos as despesas com aluguéis.*

*Com relação às despesas com condomínio constatou, em seu entender, que não foram carreados aos autos elementos probatórios que permitissem comprovar que não foi aproveitado os créditos relativos a este tipo de despesa, mantendo a glosa.*
- **Em relação à INFRAÇÃO 4 – Bens e Serviços Utilizados como Insumos**

*A DRJ aponta que os conceitos de Essencialidade e Relevância detalhados no Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, não se amoldam na atividade preponderante da Recorrente, que é o comércio varejista, com previsão de apropriação de créditos previstos no Inciso I do Artigo 3º da Lei nº 10.833/2004 (calculados em relação a bens adquiridos para revenda).*

*Quanto ao segundo ponto de argumentação da Recorrente em relação as demais atividades, de prestação de serviços, tais como “como intermediação de vendas (marketplace), inserção de publicidade, serviços de logística, serviços de pagamentos, produção cinematográfica, assinaturas (streaming) de vídeo, música, livros, dentre outros, não foram apresentados documentos e informações detalhadas para que fosse possível eventual rateio de quais valores estariam envolvidos.*

*Assim, manteve a glosa relativa a bens e serviços utilizados como insumos.*

A Delegacia de Julgamento apresentou sua ementa da seguinte forma:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020*

**COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

*No âmbito da análise de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins, o ônus da prova incumbe ao contribuinte, o qual deve demonstrar, por meio de documentos comprobatórios hábeis e idôneos, a efetiva existência do crédito.*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020*

**SOFTWARES. LICENCIAMENTO. INCIDÊNCIA.**

*Na adesão a contrato de licenciamento de uso de softwares a obrigação de fazer está presente no esforço intelectual, seja a aquisição por meio físico ou eletrônico, assim configuram contraprestação por serviço prestado os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior como remuneração decorrente dessa adesão, incidindo a Cofins-Importação sobre tais valores.*

**IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. ISS. BASE DE CÁLCULO.**

*Não se pode inserir na base de cálculo da Cofins incidente sobre a importação de serviços o valor relativo ao ISS, como preceitua o art. 7º, II, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.*

**CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.**

*Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.*

**CRÉDITO. ALUGUÉIS DE PRÉDIOS. FUNDOS DE INVESTIMENTO.****IMPOSSIBILIDADE.**

*No regime de apuração não cumulativa da Cofins, o crédito relativo a aluguéis de prédios não inclui os aluguéis pagos a fundos de investimento não equiparados a pessoa jurídica.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020*

**SOFTWARES. LICENCIAMENTO. INCIDÊNCIA.**

*Na adesão a contrato de licenciamento de uso de softwares a obrigação de fazer está presente no esforço intelectual, seja a aquisição por meio físico ou eletrônico, assim configuram contraprestação por serviço prestado os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior como remuneração decorrente dessa adesão, incidindo a Contribuição para o PIS/Pasep Importação sobre tais valores.*

**IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. ISS. BASE DE CÁLCULO.**

*Não se pode inserir na base de cálculo da Contribuição para o PIS incidente sobre a importação de serviços o valor relativo ao ISS, como preceitua o art.*

*7º, II, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.*

**CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.**

*Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.*

**CRÉDITO. ALUGUÉIS DE PRÉDIOS. FUNDOS DE INVESTIMENTO.****IMPOSSIBILIDADE.**

*No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS, o crédito relativo a aluguéis de prédios não inclui os aluguéis pagos a fundos de investimento não equiparados a pessoa jurídica.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020*

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC. MULTA DE OFÍCIO.**

*No caso de lançamento de ofício, são devidos juros de mora, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), e multa de ofício, por expressa previsão legal.*

***Impugnação Procedente em Parte******Crédito Tributário Mantido em Parte***

**DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

A Recorrente pontua pela:

1. Nulidade da decisão de piso, com alegação de alteração do critério jurídico do lançamento na infração 01;
2. Nulidade por vício de fundamentação por falta de análise dos documentos que a Recorrente não teria se aproveitado do crédito sobre as despesas de condomínio (infração 03);
3. Nos demais itens repisa os argumentos de sua Impugnação.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Mário Sérgio Martinez Piccini**, Relator

**I – ADMISSIBILIDADE**

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo, tratar de matéria de competência desta turma e cumprir os demais requisitos ora exigidos.

**II – DAS PRELIMINARES ALEGADAS****A. Nulidade por alteração de critério jurídico do lançamento da Infração 01**

A Recorrente brada que houve nulidade do Acórdão DRJ, por alteração do critério jurídico.

O Artigo 146 do CTN dispõe:

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em*

*relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

Neste ponto peço vênia para adotar voto do Ilustre Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares no Acórdão CARF nº 3401-005.943, de 27/02/2019, bem como a citação da jurisprudência ali elencada:

*28. **Leandro Paulsen**, por sua vez, em Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 8ª ed., Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, pág. 1.086, leciona que:*

*O artigo 146 do CTN positiva, em nível infraconstitucional, a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária, abarcando, de um lado, a impossibilidade de retratação de atos administrativos concretos que implique prejuízo relativamente à situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outro, a irretroatividade de atos administrativos normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores.*

*29. Conforme se depreende a partir da lição destes eminentes juristas, o artigo sob análise tem por objetivo proteger o contribuinte contra alterações em uma mesma acusação fiscal, bem como contra a retroatividade de alterações normativas que possam agravar sua situação fiscal.*

*30. 25. No que se refere ao lançamento, tratasse de uma vedação à alteração do fundamento legal de uma mesma acusação, ou seja, uma mudança na valoração jurídica dos fatos. É nesse sentido que deve ser compreendida a expressão "alteração de critérios jurídicos". No entender da doutrina e jurisprudência majoritários, veda a revisão do lançamento por "erro de direito", permitindo sua revisão apenas nos casos de "erro de fato", ou "erro formal"*

(.....)

*34. O que não se permite é que a Autoridade Tributária, identificando um lançamento com fundamentação legal equivocada, tendo ocorrido um erro de direito, venha a alterar tal fundamento, substituindo-o por outro e acarretando, assim, um agravamento da situação do contribuinte naquela mesma autuação, referente ao mesmo fato gerador, sobre o pretexto de adequar o ato administrativo à legislação vigente. No entanto, nada impede que, em futuros lançamentos, faça tal correção, mesmo para fatos geradores passados. (...)*

*35. Finda essa análise teórica do art. 146 do CTN, deve ser ressaltado que no processo ora em julgamento não houve qualquer "alteração de critério jurídico", pois não houve qualquer manifestação expressa por parte da Administração Tributária no sentido de ratificar a classificação fiscal adotada pelo contribuinte.*

Percorrendo o voto da Delegacia de Julgamento não verifico nenhuma alteração de critério jurídico e sim elementos que corroboram o entendimento emanado no Termo de Verificação Fiscal.

Constata-se apresentação de jurisprudência por parte da DRJ que devem ser combatidas pela Recorrente em questão de mérito.

Diante do apresentado, rejeito a alegação de Nulidade.

**B. Nulidade por vício de fundamentação na Infração 03.**

A Recorrente alega que não foi enfrentado suas alegações quanto a não utilização de despesas de condomínio como crédito de PIS e COFINS e sim somente o montante de aluguel pagos aos seus locadores.

Este Conselheiro entende ser questão de mérito tal verificação sendo ali tratada.

Assim sendo, rejeito também a Nulidade em tela.

**III – MÉRITO**

Após o voto da DRJ algumas infrações foram mantidas e merecem verificação,, considerando as alegações da Recorrente e o Laudo acostado ao presente.

**1. DESPESAS COM CONDOMÍNIO**

Quanto às despesas de condomínio, a impugnante afirma que jamais se aproveitou de créditos de PIS/COFINS sobre esse tipo de despesa paga à empresa 3SB Incorporação, Administração e Logística Ltda ou ao Fundo de Investimento Imobiliário JK E – FII, conforme documentação acostada aos autos e os esclarecimentos prestados no referido item. Logo, a glosa efetuada não procede e, portanto, deve ser cancelada.

Em seu Termo de Verificação Fiscal, a Autoridade Lançadora, após intimar a empresa a detalhar o valor do contrato de aluguel, IPTU e do condomínio, concluiu *“pela falta de comprovação segura do valor do condomínio, nos imóveis onde este está presente, não será possível abater tal valor do montante total”*, em função do atendimento precário da Intimação.

Contudo, consta Laudo apresentado por empresa que busca esclarecer se as despesas de condomínio estavam ou não segregadas das despesas de aluguéis, evento esse que

poderia causar duplicidade na glosa, visto que a Recorrente alega que não se creditou das citadas despesas de condomínio.

Diante do exposto, entendo ser necessário esclarecimentos mais detalhados junto a Unidade da Receita para que analise o Laudo citado, efetuando o batimento com os registros das EFD's e, se necessário, intimando o contribuinte para esclarecimentos e complementos que se façam fundamentais.

## **2. INFRAÇÃO 04 – BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

Neste ponto, voto da Delegacia de Julgamento pontua:

- *Aponta que os conceitos de Essencialidade e Relevância detalhados no Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, não se amoldam na atividade preponderante da Recorrente, que é o comércio varejista, com previsão de apropriação de créditos previstos no Inciso I do Artigo 3º da Lei nº 10.833/2004 (calculados em relação a bens adquiridos para revenda).*
- *Quanto ao segundo ponto de argumentação da Recorrente em relação as demais atividades, de prestação de serviços, tais como “como intermediação de vendas (marketplace), inserção de publicidade, serviços de logística, serviços de pagamentos, produção cinematográfica, assinaturas (streaming) de vídeo, música, livros, dentre outros”, não foram apresentados documentos e informações detalhadas para que fosse possível eventual rateio de quais valores estariam envolvidos.*

### **A Recorrente pontua em seu Recurso Voluntário:**

#### **Em relação ao segundo tópico:**

A Recorrente apresentou que várias atividades se referem a prestação de serviços, como:

- *intermediação de vendas (marketplace), inserção de publicidade, serviços de logística, serviços de pagamentos, produção cinematográfica, assinaturas (streaming) de vídeo, música, livros, dentre outros.*

A decisão de piso alega que a Recorrente deveria ter apresentado documentos e detalhamentos hábeis que permitissem a verificação do direito ao creditamento sobre os itens em apreço.

Assim devem ser verificados os seguintes quesitos:

1. Em relação às Despesas

- As Despesas de Condomínio estão perfeitamente segregadas das Despesa com aluguel?
- A Empresa aproveitou crédito sobre as Despesas de Condomínio?
- Os lançamentos contábeis, as Escriturações Digitais e o Laudo acostado permitem verificar com segurança que não foi aproveitado crédito sobre as Despesas com Condomínio?
- 

2. Em relação às atividades de prestação de serviço

- A Documentação apresentada, lançamentos contábeis, Escriturações Digitais, o Laudo acostado permitem verificar o crédito alegado para as atividades de prestação de serviço?
- A empresa conseguiu demonstrar rateio entre as Receitas que possibilitassem a constatação da liquidez e certeza do crédito almejado?

Outros levantamentos que a Fiscalização possa efetuar para firmar sua convicção.

Esclareço também que as informações fornecidas pela Recorrente devem estar devidamente organizadas e correlacionadas com os registros/declaração de informação, de forma clara, não bastando apenas a juntada de diversos documentos sem correspondência entre si.

Assim, é ônus da interessada comprovar a existência e o quantum de seu crédito, não cabendo imputar à autoridade administrativa o dever de pesquisar e encontrar créditos disponíveis para extinguir seus débitos declarados. Tal situação caracterizaria a inversão do ônus da prova, o que não se admite no presente caso.

Ao final, deve ser facultado à Recorrente o prazo de trinta dias para se pronunciar sobre o relatório fiscal, nos termos do parágrafo único do artigo 35 do Decreto nº 7.574, de 2011.

**III – DISPOSITIVO**

Nesse sentido, voto por converter o processo em diligência junto a Unidade da Receita Federal.

*Assinado Digitalmente*

**Mário Sérgio Martinez Piccini**