



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15758.720001/2021-21
RESOLUÇÃO	3301-001.958 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de fevereiro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	NS2.COM INTERNET SA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência para que a recorrente segregue as despesas de publicidade e propaganda entre os custos do serviço prestado de publicidade e as despesas vinculadas às atividades de revenda (e-commerce); para que a recorrente vincule as despesas de frete tomadas como crédito com os valores glosados, vincule as receitas de frete com os conhecimentos de transporte e vincule os custos incorridos com essas receitas de frete; para apurar se houve duplicidade de aproveitamento dos créditos extemporâneos entre o período de geração e o período de utilização, bem como de alteração de critérios de rateio, em razão da alteração do regime de competência, vencido o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro (relator) que negava provimento ao recurso voluntário. Designado o Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro – Relator

Assinado Digitalmente

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores conselheiros Aniello Miranda Aufiero Junior, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente)

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário

Por bem descrever os fatos adoto o relatório da decisão recorrida da qual transcrevo excertos:

Trata-se de Autos de Infração, lavrados pela DRF/Santo André/SP em 04/02/2021, para exigência na sistemática não cumulativa do PIS/PASEP (R\$ 8.034.441,56) e da COFINS(R\$36.063.766,43), no valor total de R\$ 44.098.207,99, aí inseridos o principal, a multa de lançamento de ofício de 75% e os juros de mora calculados até 02/2021, relativo aos fatos geradores de 01/2017 a 12/2017, em razão da glosa de crédito sem débito da contribuição (crédito de aquisição no mercado interno constituído indevidamente) e da insuficiência de recolhimento, apurada conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF) de e-fls. 433/470.

As infrações foram enquadradas nos dispositivos legais constantes dos autos de infração.

A ação fiscal resultou na formalização dos processos nºs 15758.720002/2021-76(lançamento com ação judicial para não inclusão na BC do ICMS e ISS); 15758.720003/2021-11(lançamento com ação judicial para afastar cobrança sobre receitas financeiras) e 15758.720004/2021-65 (lançamento com ação judicial para permitir crédito sobre aquisições de bens para revenda no monofásico), com exigibilidade suspensa em razão de medida judicial; além do presente processo, no qual foram exigidas as parcelas de Pis/PASEP e COFINS demonstradas nos quadros dos itens 11.3 e 11.4, bem como no Anexo I, do TVF, abaixo parcialmente transcrito:

(...)

. ANÁLISE DAS RECEITAS AUFERIDAS:

5. O contribuinte informou, através dos arquivos SPED Contribuições, ter auferido, no ano calendário em análise, as receitas a seguir discriminadas:

(...)

6. Análises realizadas pela Fiscalização sobre a contabilidade do fiscalizado, através dos arquivos SPED Contábil - ECD, evidenciaram adicionalmente o registro das receitas a seguir discriminadas:

(...)

7.2. O contribuinte foi requisitado a esclarecer a natureza e a composição da parcela anual de receitas de R\$ 36.962.032,23, discriminada no item 5 supra, apresentando justificativas e indicando a fundamentação legal para a sua exclusão da base de cálculo das contribuições; 7.2.1. Em sua resposta escrita, datada de 09/12/2019, o contribuinte assim respondeu:

“Estas receitas foram indevidamente excluídas da base de cálculo por um problema sistêmico (integração de dados entre sistemas), entretanto, elas foram adicionadas no período de apuração como “Ajuste de Acréscimo” nos blocos M200 (cabecalho) e M220 (detalhamento) do EFD-C.”(grifei)

(...)

7.3. O contribuinte foi requisitado a detalhar a natureza e a composição das receitas sem incidência das contribuições e tributadas à alíquota zero apontadas, detalhando, além da fundamentação legal, a classificação fiscal NCM dos produtos vendidos sob tal condição. O contribuinte apresentou as informações requisitadas, a partir das quais concluímos o que segue:

(...)

- Venda de produtos tributados à alíquota zero:

7.3.1. O contribuinte relacionou produtos de sua comercialização classificados, nos termos da tabela 4.3.13 do SPED Contribuições, como “tributados à alíquota zero”. Além disso, fez menção à imunidade tributária de que trata o art. 150, VI, “d” da Constituição Federal, acerca de operações de vendas de livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão: (...)

- Revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica:

7.3.2. Em razão dos NCM informados, constatamos que o contribuinte atua no segmento de comércio de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, razão pela qual parte da sua receita bruta auferida no ano calendário de 2017 decorreu da revenda de produtos adquiridos diretamente da indústria fabricante, sendo tais operações desoneradas do pagamento das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS, em conformidade com o disposto nos art. 1º e 2º da Lei n. 10.147/2000;

(...)

7.3.2.2. Constatamos, ainda, que o contribuinte atua no segmento de comércio de autopeças, tendo excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas decorrentes de revenda de mercadorias sujeitas à Tributação Monofásica, objeto do art. 3º, parágrafo 2º, I, e anexos I e II da Lei n. 10.485/2002: (...)

- Venda de produtos isentos das contribuições:

7.3.3. O contribuinte alegou tratar-se de exportação de produtos, fundamentada no art. 149, parágrafo 2º, I da Constituição Federal.

- Ajustes de acréscimo e de redução:

7.4. O contribuinte foi solicitado a esclarecer a natureza e a composição dos ajustes de acréscimo e de redução de PIS e de COFINS, realizados sobre as contribuições apuradas antes do desconto de créditos, conforme o discriminado no item 5.1 supra. Em sua resposta datada de 09/12/2019, o fiscalizado demonstrou os valores a seguir apontados:

(...)

7.4.2. Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS:

7.4.2.1. O contribuinte alegou depositar mensalmente em juízo os valores das contribuições apurados a menor, em decorrência de exclusão do ICMS da sua base de cálculo (processo judicial n. 5002068-50.2017.4.03.6100):

(...)

7.4.2.7. O contribuinte foi intimado, através do Termo Fiscal n. 004, a apresentar, relativamente às ações judiciais apontadas, cópias das últimas decisões liminares ou sentenças, através das quais foi assegurado ao mesmo a prerrogativa de excluir os valores de ICMS da base de cálculo das contribuições, acompanhadas de demonstrativo de cálculo dos valores de ICMS deduzidos mensalmente, inclusive indicando as contas contábeis consideradas em tal apuração, e também apresentar cópias das guias de depósitos judiciais realizados;

(...)

7.4.2.9. Verificamos, contudo, que o contribuinte considerou, na formação das parcelas demonstradas no quadro anterior, valores de ICMS diretamente incidentes sobre operações de vendas. Com efeito, as contas citadas são integrantes do grupo de contas de receita bruta e de dedução da receita bruta, senão vejamos:

(...)

7.4.2.10. Ocorre, todavia, que os valores passíveis de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS são o ICMS E O ISS MENSAIS A RECOLHER, apurados e escriturados. Desta forma, com base nos registros contábeis do fiscalizado, verificamos que as parcelas passíveis de exclusão da base de cálculo das contribuições, por força das mencionadas ações judiciais, não seriam as correspondentes ao ICMS diretamente incidente sobre vendas, mas sim as parcelas efetivamente devidas pela empresa ao fisco estadual, tais como as apuradas contabilmente em seu passivo circulante, no grupo de contas representativas de impostos e contribuições a pagar, conforme a seguir:

7.4.2.11. Em conformidade com a supracitada Solução de Consulta Interna Nº 13 – COSIT, foram assim verificados pela Fiscalização, junto aos arquivos SPED EFD ICMS/IPI, os valores de ICMS debitados e creditados, para todas as operações que, pela sua natureza, integraram a tributação do PIS e da COFINS, seja por compor a receita tributável (no caso de saídas tributadas, relativas a vendas e devoluções), seja por compor a base de cálculo dos créditos da não cumulatividade (por entradas de bens e serviços utilizados como insumos e demais itens passíveis de aproveitamento), apurando-se os valores anuais a seguir demonstrados:

(...)

7.4.2.13. ICMS - DIFAL (Emenda Constitucional 87/2015):

7.4.2.13.1. O diferencial de alíquotas de ICMS – DIFAL, corresponde a um cálculo utilizado em operações interestaduais, quando o adquirente é consumidor final e não contribuinte do ICMS. A cobrança de tal diferencial decorre do fato de cada unidade federativa possuir tarifas de ICMS distintas, tendo sido instituído para proteger a competitividade do estado de residência do comprador;

(...)

7.4.2.13.3. Fundo de Combate à Pobreza – FCP: alguns estados estabelecem a obrigatoriedade de recolhimento de tal fundo, que corresponde ao percentual máximo de 2%, adicionado ao ICMS – DIFAL; 7.4.2.13.4. As parcelas relativas a ICMS DIFAL (origem e destino) suportadas pelo fiscalizado foram identificadas junto aos arquivos SPED EFD ICMS/IPI, nos registros C100 (cabeçalho da NF-e), C101 (detalhamento da DIFAL), C190 (itens da NF-e), E300 (período de apuração da DIFAL) e E310 (apuração da DIFAL). Os valores mensais consolidados ficaram assim constituídos:

(...)

7.4.2.14. ICMS – CONCLUSÃO: em razão de todo o exposto nos itens 7.4.2 a 7.4.2.13.4.supra, concluímos que os valores de ICMS devido efetivamente suportados pelo fiscalizado no ano-calendário de 2017 foram:

(...)

7.4.3. Receitas Financeiras:

O contribuinte alegou depositar mensalmente em juízo os valores das contribuições correspondentes a receitas financeiras auferidas, de que trata o Decreto n. 8.426/2015, art. 1º e parágrafos (processo judicial n.0021492-37.2015.4.03.6100):

(...)

7.4.3.1. Os Decretos n. 5.164/2004 e n. 5.442/2005 reduziram à zero a incidência das contribuições sobre receitas financeiras. Contudo, o Decreto n. 8.426/2015, art. 1º e parágrafos, com vigência a partir de 01/07/2015, restabeleceu a

incidência de PIS e COFINS sobre receitas financeiras, mediante alíquotas diferenciadas de 0,65% para o PIS e 4% para a COFINS;

7.4.3.2. Em razão do informado, foi o contribuinte INTIMADO, através do supracitado Termo Fiscal n. 004, a apresentar, relativamente à ação judicial apontada no item anterior, cópia da última decisão liminar ou sentença, através da qual foi assegurado ao contribuinte a prerrogativa de depositar em juízo as parcelas devidas das contribuições, incidentes sobre as receitas financeiras auferidas, bem como apresentar demonstrativo de cálculo dos valores de receitas financeiras apuradas mensalmente, inclusive indicando as contas contábeis consideradas em tal apuração, e exibindo cópias das guias de depósitos judiciais realizados;

(...)

7.4.3.4. Em sua resposta apresentada em 16/09/2020, o contribuinte alegou que as receitas financeiras teriam sido integralmente oferecidas à tributação, tendo em vista que o recolhimento se deu através de depósitos judiciais, conforme o previsto pelo CTN (art. 151, parágrafo II). Em que pese a realização preventiva de depósitos judiciais por parte do contribuinte, tal providência constitui modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Todavia, a constituição do crédito tributário correspondente a tais parcelas se dá pelo lançamento, atividade administrativa vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142 e parágrafo único da Lei n. 5.172, de 1966 (CTN), ainda que com a exigibilidade suspensa;

7.4.3.5. Assim sendo, da análise sobre o informado pelo contribuinte junto ao SPED EFD Contribuições, verificamos que as receitas financeiras auferidas foram integralmente omitidas da tributação pelas contribuições. Desta forma, em face da discussão objeto do supracitado processo judicial n.0021492-37.2015.4.03.6100, constatamos, conforme quadro a seguir, que os montantes eventualmente passíveis de lançamento, mediante exigibilidade suspensa até o trânsito em julgado da ação, são os seguintes:

(...)

8.1. As operações demonstradas nos quadros anteriores, objeto de registro junto aos arquivos SPED EFD Contribuições, e consideradas pelo contribuinte na formação da base de cálculo dos créditos da não cumulatividade, foram objeto de análise pela Fiscalização, em confronto com os registros identificados nos arquivos de escrituração contábil digital – ECD, de escrituração fiscal digital – EFD ICMS/IPI, e de nota fiscal eletrônica – Nfe, bem como em face da documentação suporte apresentada (demonstrativos, contratos, notas fiscais, faturas e recibos, dentre outros). De tal exame, foram identificadas as divergências detalhadas ao longo do presente Termo Fiscal;

(...)

9.2.4. A partir dos critérios normativos supracitados e, em observância às atividades-fim do contribuinte, fixadas através do seu contrato social, foram

classificadas, no curso da presente auditoria fiscal, todas as operações de aquisições de bens e serviços;

9.2.5. Conforme artigo 4º do estatuto social da empresa, consolidado em 17/03/2017, constatamos que a mesma tem por objeto social principal, em síntese: o comércio varejista e atacadista de produtos diversos (calçados, vestuário, artigos esportivos, produtos de saúde, cosméticos, perfumes, produtos e higiene, alimentos não perecíveis, ingressos e entradas para eventos de natureza esportiva e cultural, etc) pela Internet, sem restrição a outros meios, armazenagem, organização logística e transporte de produtos, participação em outras sociedades, montagem, importação e exportação dos mesmos produtos diversos;

9.3. O contribuinte aproveitou na formação da base de cálculo dos créditos das contribuições, operações de aquisições de bens para revenda nos montantes anuais a seguir detalhados:

(...)

9.3.1. Acerca das aquisições de bens para revenda, preliminarmente constatamos que, produtos submetidos à Incidência Monofásica das contribuições têm o aproveitamento de créditos vedado, por conta do disposto no art. 3º, I, a, combinado com o inciso III do parágrafo 3º do art. 1º das Leis n. 10.637/2002 (PIS) e n. 10.833/2003 (COFINS), e também do disposto no art. 27, parágrafo 4º, VII, alíneas “a”, “b” e “c”, e VIII, da IN RFB n. 1.300, de 20/11/2012 e alterações;

9.3.2. No mesmo sentido, é vedada a apropriação de créditos das contribuições em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência, ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos. É igualmente vedada a apropriação de créditos em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente revendidos ou utilizados como insumo (conforme Solução de Consulta n.227 – COSIT, de 12/05/2017);

9.3.3. Assim sendo, da análise sobre as operações demonstradas, à luz dos registros contidos nos arquivos SPED EFD ICMS/IPI e de NF-e, concluímos que as aquisições realizadas a título de bens para revenda totalizaram as seguintes parcelas de base de cálculo:

(...)

- Aquisições de bens para revenda sujeitos à tributação monofásica:

9.4. Conforme o já mencionado no presente Termo Fiscal, produtos submetidos à Incidência Monofásica das contribuições têm o aproveitamento de créditos vedado, por conta do disposto no art. 3º, I, a, combinado com o inciso III do parágrafo 3º do art. 1º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003; 9.4.1. Verificamos, todavia, que o contribuinte alegou estar pleiteando judicialmente o direito de aproveitar créditos das contribuições em decorrência da aquisição para

revenda de produtos submetidos à tributação monofásica. Assim, demonstrou depositar mensalmente em juízo os valores de PIS e COFINS devidos apurados a menor, em decorrência do aproveitamento de tais créditos (processo judicial 5011438-53.2017.4.03.6100); 9.4.2. No âmbito do SPED EFD Contribuições, o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de monofásicos foi informado na forma de ajustes de redução, conforme a seguir:

(...)

9.4.3. Em razão do informado, foi o contribuinte INTIMADO, através do Termo Fiscal n.004, a apresentar os elementos a seguir detalhados:

a) Apresentar, relativamente à ação judicial apontada no item anterior, cópia da última decisão liminar ou sentença, através da qual foi assegurado ao contribuinte a prerrogativa de aproveitar créditos da não cumulatividade decorrentes da aquisição, para revenda, de produtos sujeitos à tributação monofásica das contribuições, bem como apresentar cópias das guias de depósitos judiciais realizados; b) Apresentar demonstrativo dos valores de base de cálculo dos créditos apurados mensalmente, inclusive indicando os dados do documentário fiscal de aquisição (códigos CFOP, NCM dos produtos adquiridos, data e valor de aquisição, números das notas fiscais e CNPJ dos fornecedores) bem como as contas contábeis consideradas em tal apuração;

(...)

- Aquisições de bens para revenda sujeitos à alíquota zero ou não incidência:

9.5. O contribuinte demonstrou as operações relativas a aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero. Foram assim adquiridos os produtos a seguir apontados, acompanhados da respectiva fundamentação legal da tributação pelas contribuições:

(...)

9.5.1. Conforme o já mencionado, de acordo com a interpretação expressa pela Solução de Consulta n. 227 – COSIT, de 12/05/2017, é vedada a apropriação de créditos das contribuições em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência, ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos, razão pela qual são ora considerados como passíveis de glosa da base de cálculo dos créditos das contribuições o aproveitamento das parcelas a seguir demonstradas:

(...)

- Serviços utilizados como insumos e outras operações com direito a crédito:

9.6. Em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, o contribuinte apresentou demonstrativos, através dos quais discriminou operações aproveitadas na base de cálculo dos créditos das contribuições, relativas à aquisição de serviços utilizados como insumos. Adicionalmente, verificamos que os itens classificados como

outras operações com direito a crédito, em verdade igualmente corresponderam a operações de aquisições de serviços:

(...)

9.6.2. Assim sendo, em conformidade com entendimento reiterado da RFB – Solução de Consulta COSIT n. 99.095, de 14/08/2017, Solução de Consulta SRRF07/DISIT n. 14, de 31/01/2013, dentre outras - despesas relativas a publicidade e propaganda, no caso de PJ dedicada à atividade comercial, não enseja o aproveitamento de créditos da não cumulatividade com base no inciso II do caput do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n.10.833/2003, por não configurarem insumos essenciais consumidos ou aplicados no processo produtivo;

(...)

9.6.5. Em razão do exposto, são ora considerados pela Fiscalização como passíveis de glosa, as parcelas a seguir demonstradas, correspondentes a operações classificadas como “aquisições de serviços utilizados como insumos” e “outras operações com direito a crédito”, indevidamente aproveitadas pelo fiscalizado na base de cálculo dos créditos das contribuições:

(...)

9.6.6. As operações correspondentes a “serviços utilizados como insumos” e a “outras operações com direito a crédito” foram demonstradas em arquivo digital e científicas ao contribuinte em anexo ao Termo Fiscal n. 010, lavrado em 16/11/2020; • Despesas de armazenagem de mercadorias e fretes na operação de venda:

9.7. Assinalamos que o direito ao crédito, tanto no frete quanto na armazenagem, deve estar ligado a uma operação de venda, razão pela qual o contribuinte foi inicialmente solicitado a apresentar demonstrativo, através do qual pudesse ser identificada, para cada operação de armazenagem ou frete considerada (com indicação do documento fiscal -numeração, data de emissão CNPJ do fornecedor e valor) a correspondente operação de venda vinculada (com equivalente descrição do documento fiscal de venda emitido pelo fiscalizado). Fretes entre estabelecimentos da mesma empresa, antes de ter ocorrido a venda, não dão direito a crédito. Valores de seguros e pedágio igualmente não são passíveis de inclusão;

(...)

9.7.2. A despeito de não terem sido computadas no quadro anterior parcelas relativas a faturas de serviços e a conhecimentos de transporte eletrônico, verificamos, todavia, que

9.7.3. O fiscalizado utiliza, em suas atividades de comércio de produtos pela internet, serviços de despacho e entregas das mercadorias vendidas. Assim, em sua resposta datada de 04/06/2020, o mesmo demonstrou que as parcelas por ele aproveitadas na base de cálculo dos créditos das contribuições, a título de

despesas com armazenagens e fretes, decorreram de três grupos de operações: despesas com entregas via Correios, despesas com serviços de entregas expressas e despesas com armazenagem e fretes na importação;

9.7.4. Acerca das despesas de armazenagem e fretes na importação, observamos que os créditos correspondentes podem ser apurados pelos adquirentes, tendo em vista que compõem o custo de aquisição dos bens. Todavia, embora o contribuinte tenha demonstrado, sob tal rubrica, operações no montante anual de R\$ 7.437.934,39, verificamos que, dentre o documentário fiscal correspondente, a parcela de R\$ 5.659.711,78, foi emitida em períodos de apuração anteriores ao ora sob análise - entre junho/2014 e dezembro/2016. Nesse sentido, ainda que a legislação das contribuições admita a utilização de saldos de créditos originados em períodos anteriores, a admissibilidade do seu aproveitamento em 2017 demandaria comprovação de que tais parcelas já não foram igualmente descontadas anteriormente, razão pela qual foram desconsideradas na presente análise;

9.7.5. Foram realizadas pela Fiscalização consultas junto à página da empresa na internet (netshoes.com.br), plataforma através da qual a mesma realiza as suas vendas on-line. De tal análise verificamos que, a despeito do contribuinte realizar parte das suas vendas sem cobrar fretes de seus clientes pelas entregas dos produtos, ou ainda vendas em que o próprio valor do frete é restituído ao destinatário (como, por exemplo, em caso de defeitos de produtos ou quando o prazo de entrega é descumprido), resta claro que em diversas operações o frete é cobrado do adquirente, razão pela qual, em tal hipótese, descaberia o aproveitamento de créditos das contribuições;

9.7.6. Com efeito, relevante assinalar que, quando o valor do frete, constante no documento fiscal, integrar a operação da venda, sendo o ônus suportado pelo adquirente, o seu valor integra o produto da venda e, por conseguinte, compõe a receita bruta da pessoa jurídica vendedora, conforme disposto na Lei nº 12.973/2014, a qual estabelece que, a receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações em conta própria. Desta forma não há possibilidade de crédito para o vendedor, visto que o mesmo não obteve despesa e sim receita;

9.7.7. Desta forma, foram assim realizados levantamentos pela Fiscalização junto aos arquivos SPED EFD ICMS/IPI, visando identificar as operações de vendas realizadas pelo fiscalizado, nas quais o valor do frete foi destacado na nota fiscal de venda. Muito embora no corpo de tais documentos fiscais esteja grafada a informação “contratação do frete por conta do remetente”, resta evidenciado que os valores de frete integraram o preço total pago pelo adquirente;

9.7.8. Todas as operações identificadas foram relacionadas em arquivo digital e científicas ao contribuinte em anexo ao Termo Fiscal n. 010, lavrado em 16/11/2020. De tal exame apuramos que as parcelas de fretes sobre vendas a seguir demonstradas foram destacadas em nota fiscal e evidenciam ter sido

suportadas pelos adquirentes dos produtos, sendo, desta forma, passíveis de glosa da base de cálculo dos créditos das contribuições:

(...)

• Ajustes de crédito:

10. Por fim, foi o contribuinte intimado, através do Termo Fiscal n. 004, a esclarecer a natureza, bem como a demonstrar a composição dos ajustes de crédito informados no SPED EFD Contribuições, conforme a seguir detalhado:

(...)

10.1. Em sua resposta datada de 04/06/2020, o contribuinte apresentou esclarecimentos acerca da origem dos ajustes de crédito de que tratam os quadros anteriores, alegando que os mesmos foram realizados em razão de falhas na integração de dados entre os seus sistemas de controle, visando assim harmonizar os valores informados na EFD Contribuições com o apurado pela empresa. Desta forma, tais valores foram alimentados como ajustes, por inexistir bloco específico para informe na EFD; 10.2. Assim sendo, dentre os itens de ajuste identificados verificamos operações que, pela sua natureza, ensejam a constituição de créditos, tais como aquisição de mercadorias para revenda, serviços utilizados como insumos, despesas com energia, aluguéis pagos a PJ, locação de equipamentos, manutenção de sistemas de controle aplicados na atividade-fim, fretes, dentre outros; 10.3. Ocorre, todavia, que, dentre os ajustes discriminados foram igualmente identificados itens que não ensejam a constituição de créditos, notadamente despesas com publicidade e propaganda e taxas com cartão de crédito – conforme o já abordado nos itens 9.6 a 9.6.6 do presente Termo Fiscal; 10.4. Tendo em vista que o fiscalizado discriminou os ajustes de forma totalizada, inserindo no grupo de bens e serviços utilizados como insumos as parcelas correspondentes a despesas com publicidade e propaganda, foi o mesmo intimado, através do Termo Fiscal n. 08, a demonstrar, especificamente para os itens a seguir, quais as parcelas mensais de ajustes de acréscimo e de redução de PIS e de COFINS foram consideradas:

(...)

10.5. Em sua resposta datada de 15/09/2020, o contribuinte demonstrou os ajustes realizados. Tais operações foram relacionadas em arquivo digital e constituíram anexo ao Termo Fiscal n. 010, lavrado em 16/11/2020. Desta forma, concluímos que as parcelas de ajustes de créditos das contribuições passíveis de glosas, por decorrerem de despesas com taxas de cartão de crédito e com despesas com propaganda e publicidade, correspondem aos valores a seguir demonstrados:

(...)

DA CONCLUSÃO DA ANÁLISE DO PIS E DA COFINS:

11. De todo o exposto e com base nas informações, demonstrativos e documentos fiscais apresentados pelo contribuinte no curso do presente procedimento fiscal, bem como consideradas as informações constantes dos arquivos de escrituração contábil digital – ECD, de escrituração fiscal digital – EFD ICMS/IPI, de nota fiscal eletrônica – Nfe e de conhecimento de transporte eletrônico CTe, bem como nas informações registradas nos sistemas de controle da RFB, realizamos análises relativas à apuração do PIS e da COFINS para o ano-calendário de 2017;

11.1. Foi assim reconstituída a composição da base de cálculo das contribuições sobre o faturamento, a partir dos valores apurados e comprovados, confrontando-se tal apuração com os valores contabilizados e informados nos arquivos SPED EFD Contribuições, bem como com os valores de tributos devidos declarados em DCTF ou pagos, elaborando-se o “demonstrativo de apuração do PIS e da COFINS”, objeto do ANEXO I ao presente Termo Fiscal;

11.2. No mesmo demonstrativo, foram aproveitados de ofício os valores relativos à parcela de créditos da não cumulatividade apurados pela Fiscalização e comprovados pelo contribuinte;

11.3. Das análises citadas foram, assim, identificadas divergências injustificadas entre os valores do PIS/PASEP e da COFINS apurados na contabilidade e os declarados em DCTF e pagos, divergências essas passíveis de lançamento por insuficiência de declaração e recolhimentos:

(...)

11.4. Foram, ainda, recalculados pela Fiscalização os montantes mensais de créditos da não cumulatividade disponíveis para desconto, os quais foram cotejados com o efetivamente descontado pelo contribuinte conforme SPED EFD Contribuições, identificando-se divergências de valores passíveis de lançamento por glosa de créditos:

(...)

11.5. Acerca dos valores integrantes da apuração das contribuições atualmente sob discussão judicial, fica o contribuinte cientificado de que tais parcelas são ora consideradas como passíveis de lançamento tributário mediante exigibilidade suspensa, na forma do detalhado através dos ANEXOS II a IV ao presente Termo Fiscal, conforme a seguir demonstrado: (...).

(...)

A contribuinte foi cientificada dos autos de infração, por meio de sua caixa postal eletrônica, em 08/02/2021. Em 10/03/2021 a interessada apresentou impugnação, acompanhada de documentos.

Faz um resumo dos fatos, dizendo que, de acordo com a fiscalização, a contribuinte teria praticado as seguintes infrações, exigidas no presente processo:

- aproveitamento indevido de créditos com Bens, Serviços e Fretes (itens 8 a 10 do TVF – Acusação Fiscal 01) – relativos a despesas com: (i) aquisição de bens para revenda sujeitos à alíquota zero ou não incidência; (ii) serviços classificados como insumos com (ii.a) publicidade e propaganda, e (ii.b) encargos ou taxas de administração de cartão de crédito; e (iii) fretes na importação e na operação de venda;

- indevida exclusão de ICMS da base de cálculo do Pis e da Cofins (item 7.4.2 do TVF – Acusação Fiscal 02), pois de acordo com a Solução de Consulta COSIT nº 13/2018, os valores passíveis de exclusão não seriam aqueles incidentes sobre as operações de venda (destacado), como feito pela contribuinte, mas apenas aqueles efetivamente devidos ao Estado, justificando nestes autos a glosa da parcela excedente (Anexo I do TVF), mantendo-se lançado e controlado em processo distinto a parcela que entende estar com a exigibilidade suspensa em razão da ação judicial impetrada pela contribuinte (Anexo II do TVF), a despeito do trânsito em julgado e dos depósitos judiciais.

Na sequência, em preliminar, aponta os seguintes vícios do lançamento, que julga ser causa de nulidade, suficiente para cancelar as glosas de créditos, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN. (II.1.) Da exclusão dos créditos relativos a aquisições de bens para revenda sujeitas a alíquota zero pela impugnante.

Acerca dos créditos que teriam sido indevidamente apropriados sobre operações de aquisição de bens para revenda sujeitos à alíquota zero, no montante de R\$ 663.205,92, a impugnante diz que referida parcela jamais foi aproveitada, pois os montantes das aquisições para revenda sujeitos a alíquota zero não são incluídos na respectiva base de cálculo dos créditos, o que pode ser verificado nos próprios registros contábeis e fiscais, constantes do SPED. Em suas palavras:

A 31ª TURMA DA DRJ08 mediante o Acórdão 108-017.931, da sessão de 27 de julho de 2021 julgou procedente em parte a Impugnação conforme decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2017

PROVA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2017

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2017

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS PARA REVENDA SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.

Não confere direito a crédito a 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.

Cancela-se a glosa de crédito na aquisição de bens sujeitos à alíquota zero quando não se demonstra a sua inclusão na base de cálculo levada a efeito pela contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS.

Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, inexistindo insumo na atividade comercial.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. PROPAGANDA E PUBLICIDADE.

As despesas de propaganda relacionadas à atividade de revenda de bens não geram direito a crédito, em razão de não serem consideradas insumos nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista na legislação vigente.

A modalidade de creditamento relativa à aquisição de insumos aplica-se apenas às atividades de "prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", não alcançando a atividade de locação de bens.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. TAXAS DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO.

O pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por ausência de previsão legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE.

Na sistemática não cumulativa é admitido o crédito com despesas de armazenagem e frete nas operações de venda, desde que ônus tenha sido suportado pelo vendedor.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE NA IMPORTAÇÃO. APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA.

É entendimento da Receita Federal do Brasil que o crédito extemporâneo deve ser apurado mediante a retificação da escrituração e das declarações a cujo período se refere o crédito, desde que observado o prazo prescricional quinquenal previsto no Decreto nº 20.910, de 1932, prazo este que também deve ser observado para apropriação (utilização) do crédito extemporâneo mediante dedução dos valores devidos ou mediante compensação e ressarcimento.

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. ICMS. EXCLUSÃO. DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO.

Nos termos do Parecer PGFN SEI nº 7698/2021/ME, para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o montante a ser excluído da base de cálculo mensal das contribuições é o valor mensal do ICMS destacado na Nota Fiscal. Os efeitos da exclusão devem se dar após 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até essa data, inclusive.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2017

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS PARA REVENDA SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.

Não confere direito a crédito a 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.

Cancela-se a glosa de crédito na aquisição de bens sujeitos à alíquota zero quando não se demonstra a sua inclusão na base de cálculo levada a efeito pela contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS.

Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, inexistindo insumo na atividade comercial.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. PROPAGANDA E PUBLICIDADE.

As despesas de propaganda relacionadas à atividade de revenda de bens não geram direito a crédito, em razão de não serem consideradas insumos nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista na legislação vigente.

A modalidade de creditamento relativa à aquisição de insumos aplica-se apenas às atividades de "prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", não alcançando a atividade de locação de bens.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. TAXAS DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO.

O pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por ausência de previsão legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE.

Na sistemática não cumulativa é admitido o crédito com despesas de armazenagem e frete nas operações de venda, desde que ônus tenha sido suportado pelo vendedor.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE NA IMPORTAÇÃO. APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA.

É entendimento da Receita Federal do Brasil que o crédito extemporâneo deve ser apurado mediante a retificação da escrituração e das declarações a cujo período se refere o crédito, desde que observado o prazo prescricional quinquenal previsto no Decreto nº 20.910, de 1932, prazo este que também deve ser observado para apropriação (utilização) do crédito extemporâneo mediante dedução dos valores devidos ou mediante compensação e ressarcimento.

Ao Final a decisão recorrida conclui:

Por todo exposto, VOTO no sentido de JULGAR PROCEDENTE EM PARTE a impugnação e MANTER EM PARTE o crédito tributário trazido a litígio, nos termos do demonstrativo abaixo.(...)

Cientificada da decisão em 13/09/2021, a recorrente interpôs Recurso Voluntário em 08/10/2021., no qual alega em síntese que:

II – PRELIMINARES

II.1 – DA NÃO COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO DO PIS E DA COFINS RECOLHIDOS A MAIOR (JANEIRO A ABRIL, SETEMBRO E OUTUBRO DE 2017)

Ora, nos meses em que ficou constatado que a Recorrente recolheu o PIS e COFINS a maior, a Autoridade Fiscal apenas indicou que não seria necessário efetuar pagamento por insuficiência, deixando de considerar, no cálculo do montante efetivamente exigido da contribuição, os valores que foram pagos em excesso, o que resultou na exigência dos montantes de R\$4.186.671,23 e R\$18.794.226,40, respectivamente.

Ocorre que, caso a Autoridade Fiscal houvesse considerado, no cálculo dos tributos a serem exigidos nos respectivos lançamentos, a totalidade das contribuições declaradas em DCTF e pagas pela Recorrente no decorrer do ano de 2017, inclusive daqueles meses em que a Recorrente recolheu valores a maior, os tributos a serem exigidos seriam significativamente menores, mesmo após a reapuração realizada, totalizando R\$ 3.095.744,55 (PIS) e R\$ 11.637.296,52 (COFINS). Veja-se:

(...)

Não obstante, conforme mencionado, em vez da Autoridade Fiscal realizar a compensação de ofício que, como bem salientado pela DRJ, “busca dar maior efetividade à cobrança fiscal”, limitou-se a indicar a existência de contribuições declaradas em DCTF e pagas pela Recorrente no decorrer do ano de 2017, não as considerando no cálculo das contribuições a serem exigidas após a reapuração realizada em decorrência das supostas infrações fiscais.

Ora, em razão da ausência de efetivação da compensação de ofício in casu, a Recorrente, com vistas a restituir os valores devidamente declarados em DCTF e recolhidos a maior – **como já reconhecido pela própria Autoridade Fiscal** – teria que apresentar Pedido de Restituição perante a RFB que, como pontuado pela DRJ, segue rito processual específico, isto é, sujeita-se à apreciação da RFB e demanda a comprovação da legitimidade dos créditos.

(...)

Por todo o exposto, ante o erro na apuração do crédito tributário ora combatido, que enseja a sua iliquidez e incerteza, deve ser reconhecida, de plano, a nulidade do lançamento fiscal e, na remota hipótese deste E. Conselho assim não entender, o que se alega a título argumentativo, pugna que seja ao menos efetuada a compensação dos valores pagos a maior pela Recorrente nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, setembro e outubro de 2017 com os tributos ora exigidos, o que deverá resultar no cancelamento parcial dos autos de infração que resultaram no presente processo administrativo.

III – DO MÉRITO

III.1 – DA LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS GLOSADOS PELA AUTORIDADE FISCAL E MANTIDOS PELA DRJ

Do exposto já se pode observar que, no plano constitucional (que deve ser observado também pela Administração Pública), é inquestionável o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS na forma como realizado pela Recorrente, já que os gastos com publicidade e propaganda, taxas de administração de cartão de crédito e fretes na operação de venda decorrem de despesas que são essenciais e relevantes para o desenvolvimento das atividades por ela desempenhadas.

III.1.1.2 – CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CREDITAMENTO DE PIS E COFINS DEFINIDO PELO STJ NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170/PR - SISTEMÁTICA RECURSOS REPETITIVOS

Ou seja, desse precedente é possível concluir que o STJ firmou o entendimento de que, para verificar se o bem ou serviço dá direito ao crédito de PIS e COFINS, **deve ser avaliada, no caso concreto, a sua essencialidade ou relevância para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**

Tanto é verdade que o conceito de insumo deve ser auferido **do cotejo dos dispêndios frente à atividade desempenhada pelo contribuinte**, que a Ministra Assusete Magalhães, ao analisar todos os votos proferidos no leading case, após o Voto Vista da Ministra Regina Helena, acompanhou a Ministra Regina Helena, concluindo por **“determinar o retorno dos autos ao Tribunal de origem, a fim de que, observados os critérios da essencialidade ou da relevância, seja analisada, em cotejo com o objeto social da empresa”** (fl. 140 do REsp nº 1.221.170/PR – g.n.)

(...)

Todavia, em 21/11/2018, foi publicado o acórdão no site do STJ que rejeitou os Embargos de Declaração opostos pela PGFN, mantendo inalterada a decisão do REsp nº 1.221.170/PR e, conseqüentemente, o conceito de insumo ali fixado. Portanto, se encontra encerrada a discussão quanto ao conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS. Confira-se:

(...)

Neste contexto, havendo decisão julgada na sistemática de recursos repetitivos pelo STJ (REsp nº 1.221.170/PR), por economia processual, não pode se olvidar da imediata aplicação do já citado § 2º do artigo 62 do RICARF, o que já tem sido prática costumeira pelos Conselheiros das Turmas deste E.CARF e da C. CSRF, como já visto acima.

III.1.1.3 – Do Parecer Normativo Cosit RFB nº 05/2018

Ocorre que a interpretação adotada no Parecer Cosit nº 05/2018 não se coaduna com o que foi efetivamente definido pelo STJ. Explica-se.

Em que pese o Parecer Cosit nº 05/2018, em um primeiro momento, reconheça que 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, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - **para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte**” (item 14 do Parecer), é possível notar que este apresenta algumas distorções quanto à aplicação da tese definida pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

(...)

Ora, ao defender que só seriam insumos aqueles bens ou serviços **vinculados à atividade produtiva**, o Parecer Cosit nº 05/2018, propõe, assim, **uma nova “interpretação” ao termo “atividade econômica” expressamente previsto na tese firmada pela Corte Superior.**

Ao agir assim, a Autoridade Fiscal – corroborada pela DRJ - nada mais fez do que aplicar a tese antiga sobre o aproveitamento de crédito decorrente da aquisição de insumo (restritiva) utilizada pela RFB nas Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, já declarada ilegal pelo STJ no leading case

III.1.2 – DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS NO CASO CONCRETO

(...)

III.1.2.1 – DO GRUPO NETSHOES E DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS DESEMPENHADAS PELA RECORRENTE

A ora Recorrente é atualmente uma das maiores empresas brasileiras do mercado de e-commerce²⁸. Ou seja, conforme se pode verificar de seu Estatuto Social²⁹, sua atividade empresarial está relacionada à comercialização online (via internet) de produtos, como artigos esportivos, de saúde, cosméticos, itens de vestuário, bem como prestação de serviços de propaganda e publicidade, intermediação de Marketplace, desenvolvimento e licenciamento de programas de computador não-customizáveis, dentre outros. Confira-se:

(...)

Portanto, à luz do exposto, **fica claro que o negócio desenvolvido pela Recorrente vai muito além da mera comercialização de produtos, estando inserido em um mercado cujas particularidades influencia diretamente nas atividades desempenhadas pela Recorrente e nos gastos por ela incorridos.**

Contudo, infere-se do v. acórdão recorrido que a DRJ, ao tecer comentários acerca da essencialidade e relevância para aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS, salienta que, para fins de enquadramento ao conceito de insumo, devem ser analisados os bens e serviços que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, “excluindo do

conceito os bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais”

(...)

Contudo, além da conclusão alcançada pela DRJ destoar da verdade material dos fatos, visto que, consoante exaustivamente demonstrado, a atividade empresarial exercida pela Recorrente não está restrita à venda de produtos aos consumidores, englobando também a disponibilização e comercialização de sua plataforma digital e vendas online, empregando, assim, diversos serviços, ao defender que só seriam insumos aqueles bens ou serviços vinculados à atividade produtiva, a DRJ propõe uma nova interpretação à expressão “atividade econômica” previsto expressamente na tese firmada, em sede de recurso repetitivo, pelo STJ.

(...)

III.1.2.2 – LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS VINCULADOS A DESPESAS COM PROPAGANDA, PUBLICIDADE E MARKETING

No item 9.6 do TVF, a Autoridade Fiscal trouxe suas alegações para tentar justificar a **glosa dos créditos decorrentes das despesas relativas à publicidade e propaganda**, com fundamento na **Solução de Consulta COSIT nº 99.095/2017 e na Solução de Consulta COSIT nº 100/2015**

(...-

em nenhum momento, indicou por qual razão as despesas incorridas pela Recorrente (publicidade e propaganda, taxas de cartão de crédito e frete) não estariam enquadradas em tais conceitos.

(...)

Ocorre que **tais Soluções de Consulta – que por si só não são suficientes para fundamentar o lançamento fiscal– são datadas de 2015 e 2017, ou seja, ANTERIORES ao julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (julgado em 22/02/2018)**

(...)

Ou seja, **por consequência lógica, o “fundamento” utilizado pela Autoridade Fiscal no TVF não está em consonância com o entendimento atual e pacificado pelo STJ quanto à matéria**, o qual, conforme já dito, deve ser respeitado pelas Autoridades Fiscais e por este E. CARF. Por esta razão, de plano, não merece prosperar o lançamento fiscal originário.

(...)

as despesas com publicidade e propaganda são essenciais e relevantes no desempenho da atividade empresarial da Recorrente, seguindo-se o entendimento do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, devendo-se, assim, serem consideradas como insumos, para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS, com fundamento nos artigos 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

(...)

Contudo, a atividade empresarial da Recorrente não pode ser entendida como limitada ao e-commerce. Isso porque, **para o desenvolvimento e sucesso de seu negócio, a Recorrente pratica diversas outras atividades (prévias e posteriores à comercialização), conforme descrito no item III.1.2.1 do recurso, dentre elas, a prestação de serviços de publicidade e propaganda às lojas parceiras**, que, como será detalhado a seguir, tem por intuito dar visibilidade aos produtos disponíveis no Marketplace.

Adicionalmente, a Recorrente também incorre em **despesas com publicidade e propaganda que são institucionais, ou seja, buscam promover sua loja – virtual – e alavancar a sua atividade empresarial como um todo.**

(...)

Logo percebe-se que, no e-commerce, as despesas com publicidade e propaganda não são despesas indiretas que, porventura, gerariam novas receitas -muito pelo contrário, trata-se de despesas essenciais, sem as quais não há venda e a consequente geração de receitas.

(...)

Não é por outra razão que **em 2017 as despesas com publicidade e propaganda incorridas pela Recorrente representaram 42% dos gastos incorridos no período:** tais despesas estão intrinsecamente ligadas à estratégia da Recorrente no mercado, que precisa dar aderência ao seu Marketplace e produtos, o que, no mundo virtual, só pode ser feito via investimentos em marketing

(...)

Como adiantado, **dentre outras atividades, a Recorrente presta serviços de publicidade e propaganda às lojas parceiras dentro de seu Marketplace.**

Tais serviços são denominados internamente como “VPC – verba de propaganda cooperada”. Veja, nesse sentido, a constatação do Laudo PWC

(...)

Nesta atividade, as lojas parceiras contratam o serviço da Recorrente para, mediante remuneração, promover os seus produtos dentro do próprio Marketplace, por meio do Facebook Ads e em outros sítios virtuais, onde os anúncios são mostrados aos usuários com base na localização, na idade, nos interesses (nos exemplos abaixo, artigos esportivos, mais especificamente, futebol e chuteiras) e em outros pontos.

(...)

Todavia, partindo da equivocada premissa de que a Recorrente desenvolve mera atividade de comércio, a DRJ ratifica a glosa realizada pela Autoridade Fiscal no tocante às despesas incorridas com publicidade e propaganda, alegando que “não se conceituam como insumo diante da atividade comercial exercida e nem se

enquadram em outra hipótese de creditamento, conforme elucidam as SC COSIT colacionadas” 43 . E conclui o seguinte:

“De outro lado, como já explicado, **a atividade comercial exercida pela impugnante impede a apropriação de crédito a título de insumo**. Assim, as despesas com propaganda e publicidade próprias também não geram direito a crédito em razão de não se enquadrar como insumo, diante da atividade comercial exercida, nem por se enquadrar em qualquer outra hipótese de creditamento prevista na legislação vigente.” (fl. 68 do acórdão recorrido – g.n.

Contudo, tal entendimento não merece prosperar, vez que a DRJ analisou a questão sob o aspecto geral, sem se adentrar às especificidades do segmento de atuação da Recorrente. Explica-se.

Como bem pontuado pela DRJ, “não há impedimento para que uma mesma pessoa jurídica desempenhe atividades distintas concomitantemente à revenda de bens, **como a prestação de serviços, e possa apurar créditos da não cumulatividade na modalidade aquisição de insumos em relação a estas atividades**, não obstante a vedação à apuração de créditos em relação à revenda de bens” .

(...)

Ainda, em relação ao serviço de publicidade, a DRJ também justificou a glosa por entender que “a locação não pode caracterizar prestação de serviço, não se enquadrando, portanto, na hipótese contida no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003

Isso porque, segundo a DRJ, “no que concerne à publicidade, compulsando-se o estatuto social (e-fls. 658/690), observa-se que dele consta a atividade de “(28) locação de espaço para publicidade em sítio eletrônico, sem restrição a outros meios (CNAE: 73.11-4-00)”, concluindo o seguinte:

(...)

No caso em apreço, conforme já mencionado, a Recorrente presta serviços de propaganda e publicidade às lojas parceiras, isto é, promove a divulgação de um produto, serviço ou marca ao mercado consumidor através de anúncios institucionais.

(...)

Depreende-se, assim, que a Recorrente **presta serviços de propaganda e publicidade**, que consiste na exposição dos produtos das lojas parceiras em seu Marketplace. Saliente-se que a prestação dos serviços em comento está prevista na lista anexa à LC nº 116/2003:

(...)

Portanto, é inconteste que se trata de verdadeira prestação de serviços às lojas parceiras, que são imprescindíveis para o desenvolvimento da atividade

econômica da Recorrente, sendo inegável o direito ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS oriundos das despesas com publicidade e propaganda, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº10.833/2003.

(...)

E nem se alegue que o fato de constar nos Atos Constitutivos da Recorrente o termo “locação”, em razão do CNAE 73.11-4-0 adotado - locação de espaço para publicidade em sítio eletrônico, sem restrição a outros meios-, seria suficiente para descaracterizar a prestação do serviço e, por conseguinte, inviabilizar o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS.

(...)

Adicionalmente, mencione-se que a Recorrente também incorre em **despesas com publicidade e propaganda que são institucionais**, ou seja, **buscam promover sua loja – virtual – e alavancar a sua atividade empresarial como um todo**.

(...)

Dessa forma, no caso da Recorrente, as despesas incorridas com propaganda e publicidade devem gerar direito a crédito de PIS e COFINS, porquanto cada uma dessas despesas **contribui diretamente para o sucesso da atividade empresarial de e commerce da Recorrente, detalhada no tópico III.1.2.1 deste recurso**, e, por consequência, para a obtenção de receitas pela Recorrente e submetidas à tributação pelas referidas contribuições.

(...)

Desse modo, diante da mudança da ótica jurisprudencial promovida pelo STJ, resta evidente a essencialidade/relevância dos serviços de publicidade e propaganda utilizados como insumos pela Recorrente para o desenvolvimento de sua **atividade econômica**.

(...)

Com efeito, as quase 20 atividades, descritas no Estatuto Social da Recorrente, as constatações feitas pela PWC em seu Laudo, bem como todo o exposto no tópico III.1.2.1, deixam claro que a Recorrente exerce sua atividade de e-commerce por meio do Marketplace, que integra toda uma cadeia, da qual as vendas são apenas uma parte.

(...)

Como se vê, **ao tentar fundamentar o lançamento fiscal, a Autoridade Fiscal não observou a atividade empresarial exercida pela Recorrente, que é imprescindível para se classificar as despesas como insumos ou não, conforme determinou o STJ**, pautando seu entendimento em Soluções de Consulta ultrapassadas, que analisaram casos completamente distintos deste.

(...)

Ademais, ainda que tal interpretação fosse viável – o que se admite para fins de debate – fato é que a DRJ novamente partiu da equivocada premissa de que a atividade empresarial da Recorrente está limitada à comercialização de bens, deixando de considerar que engloba também a disponibilização e comercialização da plataforma digital e vendas online de produtos de lojas parceiras, envolvendo a prestações de serviços – como publicidade e propaganda, previsto na lista de serviços da LC nº 116/2003 -sendo inequívoco direito ao aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS, nos termos da Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e em observância ao RESP nº 1.221.170/PR.

Em razão do acima exposto, o .v acórdão deve ser parcialmente reformado por este E. Conselho, para que sejam cancelados os autos de infração em relação a esta exigência, visto que resta evidente que **as despesas com publicidade e propaganda correspondem a receitas oriundas da prestação de serviços da Recorrente e são essenciais à atividade de e-commerce e ao sucesso do Marketplace da Recorrente que, por sua vez, garantem a obtenção de suas receitas**, razão pela qual resta incontestável a sua caracterização como insumo da atividade econômica exercida pela Recorrente e, portanto, a possibilidade de creditamento pelo PIS e pela COFINS.

III.1.2.3 – LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS VINCULADOS ÀS DESPESAS COM TAXAS DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO

Ainda consoante o item 9.6 do TVF, a Autoridade Fiscal houve por bem glosar os créditos decorrentes das despesas relativas às Taxas de Administração de Cartão de Crédito, sustentando, genericamente, que “não ensejam, pela sua natureza” o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS (item 9.6.1 do TVF).

Repise-se, de plano, que a Autoridade Fiscal não realizou qualquer análise específica quanto às despesas registradas pela Recorrente a título de taxas sobre cartão de crédito, muito menos buscou compreender seu impacto nas atividades desenvolvidas no caso concreto.

(...)

Não obstante isso, como já visto à exaustão nesta defesa, de acordo com o julgado do STJ na sistemática de recursos repetitivos (REsp nº 1.221.170/PR), a essencialidade ou relevância das despesas **devem ser aferidas exclusivamente em relação ao desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.**

(...)

Tratando-se de uma atividade de e-commerce, **é necessário que ofereça aos seus clientes várias alternativas de pagamento** - como cartão de crédito, boleto bancário, Paypal e Visa Checkout - justamente com a finalidade de viabilizar a maior quantidade de vendas possível e, assim, exercer seu objeto social.

(...)

Registre-se que a atividade de administração de cartão não engloba apenas o fornecimento do meio de pagamento ou a concessão de crédito aos consumidores, mas, também, a garantia do pagamento e os esforços para recuperar os valores que eventualmente não tenham sido pagos pelos detentores desses meios de pagamento.

Nesse contexto, para disponibilizar o pagamento via cartão de crédito aos clientes - que também beneficia a Recorrente com a diminuição do risco de inadimplência e com a redução do custo de pessoal relacionado a uma eventual área de concessão de crédito -, a Recorrente mantém contratos com empresas administradoras destes cartões.

(...)

De acordo com os índices/porcentagens acima expostos, a essencialidade deste serviço, no presente caso, resta incontestada, pois a ausência de utilização de cartões de crédito para realização de pagamentos claramente inviabiliza essa atividade precípua da Recorrente, haja vista ser responsável por 75% das transações comerciais de produtos realizadas pela empresa.

(...)

Deveras, considerando-se que os cartões de crédito são responsáveis por 75% das transações comerciais de produtos realizadas pela Recorrente, as quais se somam ao seu faturamento total, **as taxas pagas às administradoras destes cartões são despesas intimamente ligadas à geração dessa receita**, o que demanda o reconhecimento destes valores como créditos.

(...)

E nem se alegue que tais despesas não geram crédito em razão de “ausência de previsão legal”, vez que os valores oriundos das despesas com o pagamento de taxa de administração de cartão de crédito devem ser considerados insumos aplicados na atividade econômica da Recorrente, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

(...)

Assim, não merece prosperar a alegação da DRJ no sentido que tais despesas “têm caráter, nitidamente, de despesas operacionais para a empresa que atua no comércio varejista e atacadista (...) toda a discussão travada pela interessada neste tópico de sua defesa, carece de base legal, já que **seus gastos operacionais não se enquadram no conceito de insumo, definido como aquilo que é utilizado no processo de fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços.**

(...)

Por fim, tem-se que a Segunda Turma do STJ está analisando a possibilidade de creditamento, pelos contribuintes, da taxa de administração de cartões de crédito à luz da atividade de comércio varejista, por meio do Recurso Especial nº

1.642.014/RS, o qual aguarda julgamento. Embora nenhum voto tenha sido formalmente proferido até o momento, os Ministros Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães já se posicionaram, verbalmente⁵⁶, de forma favorável à apropriação do crédito.

Conclui-se, portanto, que as despesas com as administradoras de cartões são insumos para a atividade econômica específica da Recorrente, haja vista (i) sua essencialidade/relevância para a consecução do objeto social, focado exclusivamente em ambiente virtual, (ii) o cenário mercadológico atual e (iii) o relevante impacto das transações realizadas via cartões de crédito no faturamento da Recorrente, razão pela qual deverá este E. Conselho reconhecer integralmente os créditos e, por consequência, determinar o cancelamento das respectivas glosas.

(...)

III.1.2.4 – LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS VINCULADOS À ARMAZENAGEM E FRETES

Conforme mencionado, de acordo com a Autoridade Fiscal, a Recorrente teria aproveitado indevidamente créditos de PIS e COFINS relativos a despesas com fretes em operações de venda e armazenagem e fretes na importação. Nesse sentido, trouxe a Autoridade Fiscal, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Fretes em operações de venda (R\$ 29.421.707,60): ao analisar as operações de venda praticadas pela Recorrente, a Autoridade Fiscal identificou que em parte destas operações há cobrança de frete do adquirente.

Com efeito, no entendimento da Autoridade Fiscal, tais valores a título de frete, quando suportados pelos adquirentes dos produtos, integrariam o produto da venda e, assim, configurariam receitas da Recorrente, e não despesas, de modo que não seriam passíveis de creditamento na apuração dos PIS e da COFINS⁵⁷.

(...)

(ii) Armazenagem e Fretes na importação (R\$ 5.659.711,78): Além disso, a Autoridade Fiscal deixou de reconhecer parte dos créditos apurados pela Recorrente referentes a despesas com fretes na importação, por considerar que foram originados a partir de operações realizadas em períodos anteriores, de modo que a admissibilidade do seu aproveitamento demandaria comprovação de que não foram igualmente utilizados em períodos anteriores. Assim, entendeu a Autoridade Fiscal por desconsiderá-los⁵⁸.

(...)

III.1.2.4.1 – DESPESAS COM FRETES EM OPERAÇÕES DE VENDA (R\$ 29.421.707,60)

A. DA ADOÇÃO DE PREMISSE FÁTICA EQUIVOCADA PELA AUTORIDADE FISCAL (RECEITAS COM FRETES X DESPESAS COM FRETES) E RATIFICADA PELA DRJ

Primeiramente, em relação ao frete em operações de venda, é suficiente destacar que a Autoridade Fiscal **partiu de premissa fática equivocada** para fundamentar a respectiva glosa, qual seja, que a Recorrente teria aproveitado créditos de PIS e COFINS sobre as **receitas com fretes** cobrados dos adquirentes, mas **não**, sobre as despesas com fretes em operações de venda, cujo creditamento é permitido pela legislação tributária (artigo 3º, inciso IX, e 15 da Lei nº 10.833/2003).

Ocorre que, ao contrário da alegação da Autoridade Fiscal, **em momento algum a Recorrente aproveitou créditos de PIS e COFINS sobre os valores de fretes destacados nas notas fiscais de venda e pagos pelos adquirentes dos produtos.**

(...)

Este montante é acrescido ao valor da mercadoria e destacado na nota fiscal de venda, como reconhecido pela Autoridade Fiscal (item 9.7.5 do TVF).

(...)

Por outro lado, há a despesa incorrida pela Recorrente para a realização desta entrega, caracterizada como despesa de frete e que efetivamente integraram a base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS.

Tais despesas com fretes em operações de venda decorrem de contratos celebrados pela Recorrente com transportadoras e demais prestadoras de serviços de entrega, as quais ficam responsáveis pela entrega dos produtos comercializados pela Recorrente aos adquirentes.

(...)

Com efeito, tais são os valores que, pagos pela Recorrente às transportadoras, são contabilizados como despesas com fretes nas operações de venda e considerados para fins de aproveitamento de crédito de PIS e COFINS.

(...)

Frise-se que **não há qualquer consonância ou relação direta entre os valores cobrados pela Recorrente a título de frete dos consumidores (receita) e os montantes pagos às empresas de transporte contratadas (despesa). Inclusive porque a Recorrente muitas vezes não realiza a cobrança de frete de seus clientes.**

(...)

Pois bem, **o montante da despesa com frete pago pelo consumidor é distinguido pela contribuinte, no momento em que reconhece como receita a parcela cobrada do destinatário**, a qual anula o ônus com a respectiva despesa de frete, o que deve ser computado na apuração do crédito, mediante o devido rateio, **o que não se logrou comprovar.**

(...)

Infere-se, assim, que a DRJ manteve a glosa dos montantes em comento soba justificativa de que o ônus do frete não recai sobre a Recorrente, de modo que tais valores devem ser excluídos da apuração dos créditos de PIS e COFINS.

(...)

Isso porque, consoante exaustivamente demonstrado, o que verdadeiramente ocorreu no presente caso foi o aproveitamento de **créditos de PIS e COFINS sobre despesas com fretes incorridas pela Recorrente** no desempenho da sua atividade, mas, **jamais, a inclusão de quaisquer receitas com fretes na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS.**

(...)

Assim, não assiste razão à alegação de que a Recorrente não logrou êxito em comprovar o devido rateio, visto que bastaria à DRJ analisar as referidas contas, a partir das quais ficam claras as diferenças entre as receitas auferidas pela Recorrente com frete (devidamente consideradas nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, como receitas próprias) e as despesas da Recorrente com fretes nas operações de venda, efetivamente suportadas e contabilizadas por esta (que, assim, geraram os créditos de PIS e COFINS ora discutidos).

(...)

Nem se alegue, por oportuno, que ao cobrar pelo frete dos consumidores finais a Recorrente estaria, de alguma forma, transferindo o ônus a estes e, portanto, não poderia tomar os créditos sobre as despesas em questão.

Isso porque, além da ausência de consonância entre os valores (isto é, não se trata de mero repasse), as despesas com frete correspondem a um insumo para a realização da atividade de transporte/frete cobrada dos consumidores que adquirem produtos no website da Recorrente, cuja receita correspondente é oferecida à tributação.

(...)

Logo, em decorrência da própria sistemática da não cumulatividade, a Recorrente deve reconhecer o crédito sobre as despesas incorridas nesta prestação e abatê-los das receitas auferidas, a fim de se apurar os valores a pagar a título de PIS e COFINS.

(...)

B. DA ESSENCIALIDADE E DA RELEVÂNCIA DAS DESPESAS COM FRETES NA ATIVIDADE ECONÔMICA DA RECORRENTE

Ainda, a partir da análise do TVF, verifica-se que, em momento algum, a Autoridade Fiscal questionou a possibilidade do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS pela Recorrente sobre despesas com fretes em operações de venda, cingindo-se a sustentar que a Recorrente teria aproveitado créditos não sobre

despesas mas sobre receitas com fretes, o que não seria permitido pela legislação tributária

(...)

De qualquer maneira, apenas para que não restem dúvidas em relação à possibilidade do creditamento de PIS e COFINS em relação a tais despesas, cumpre destacar que, além de existir previsão expressa acerca da possibilidade do creditamento sobre despesas com fretes (artigos 3º, inciso IX, e 15 da Lei nº 10.833/2003), os fretes contratados pela Recorrente são essenciais e relevantes para a sua atividade econômica, possibilitando o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, também, nos termos dos artigos 3º, incisos II, das Lei nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

(...)

Isto porque, conforme esclarecido no tópico III.1.2.1 deste recurso, dentre as atividades desempenhadas pela Recorrente, expressamente previstas em seu objeto social, encontram-se os serviços de logísticos de carga, armazenamento e entrega de produtos (frete) comercializados em sua plataforma online, em decorrência dos quais a Recorrente auferir receitas de frete, destacadas nas notas fiscais e devidamente tributadas pelo PIS e COFINS.

(...)

Dessa maneira, uma vez que a Recorrente auferir receitas na entrega dos produtos comercializados (fretes que, destacados nas notas fiscais e suportados pelos adquirente, foram adicionados à receita e efetivamente tributados), é certo que os gastos incorridos pela Recorrente na contratação das empresas responsáveis pela entrega dos produtos (despesas com fretes) são **essenciais e relevantes para o exercício da atividade da Recorrente e a consequente obtenção da receita tributada.**

(...)

E nem se alegue ser “incabível a pretensão da contribuinte em considerar o frete como insumo, pois, como fartamente explicado, somente as aquisições destinadas a atividade de produção e/ou fabricação de bens destinados a venda e a atividade de prestação de serviços são passíveis de gerar crédito a título de insumo, aí não inserida a atividade comercial. Como dito, a logística, o armazenamento e a entrega são despesas inerentes de empresa que atua no comércio varejista e atacadista

(...)

III.1.2.4.2 – DESPESAS COM ARMAZENAGEM E FRETES NA IMPORTAÇÃO (R\$ 5.659.711,78)

(...)

De início, cumpre salientar que tanto a Autoridade Fiscal quanto a DRJ glosaram os créditos oriundos de despesas com frete na importação em razão de suposta ausência de comprovação de que não foram utilizados em períodos anteriores, de modo que é incontroversa a legitimidade dos créditos em questão, restringindo-se a discussão quanto à possibilidade de aproveitamento extemporâneo de tais créditos. Pois bem.

Conforme demonstrado em sede de Impugnação, (i) a Autoridade Fiscal não demonstrou que, e sequer analisou se, os créditos de PIS e COFINS objeto de glosa teriam sido, de fato, utilizados nos períodos anteriores; e (ii) efetivamente, se a Recorrente não aproveitou créditos de PIS e COFINS sobre tais despesas fora do período ora analisado (2017).

(...)

Ou seja, em momento algum a Autoridade Fiscal buscou meios para verificar se o argumento utilizado para glosar os créditos de PIS e COFINS encontraria respaldos na realidade dos fatos, pautando-se exclusivamente em uma presunção sem fundamento, razão suficiente para que este E. Conselho reforme integralmente o v. acórdão recorrido quanto a este ponto, afastando as respectivas glosas.

(...)

De qualquer modo, embora coubesse à Autoridade Fiscal verificar (e não simplesmente presumir) que os créditos de PIS e COFINS aproveitados sobre as referidas despesas de armazenagem e frete na importação foram utilizados em períodos anteriores, cumpre-se afirmar que, efetivamente, a Recorrente não aproveitou tais créditos fora do **período analisado (2017)**.

De fato, referidas despesas, cujos créditos de PIS e COFINS foram regularmente aproveitados no período ora autuado, dizem respeito a determinadas despesas com armazenagem e fretes na importação incorridas pela Recorrente nos anos de 2014, 2015 e 2016.

Em referidos períodos, por razões administrativas, a Recorrente deixou de incluir tais montantes na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, o que efetivamente realizou apenas no período de 2017, procedimento que, conforme aduzido pela própria Autoridade Fiscal, é autorizada pela legislação tributária

A partir da **planilha apresentada em sede de Impugnação⁶⁹**, é possível **identificar as operações e respectivos CT-e** (Conhecimento de Transporte eletrônico) e **Notas Fiscais que compuseram as despesas com armazenagem e fretes na importação incorridas em 2014, 2015 e 2016 e foram aproveitados apenas em 2017** (R\$ 5.659.711,78).

De modo a verificar se quaisquer dessas operações foram consideradas na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS dos períodos anteriores, basta, portanto, pesquisar se os respectivos CT-e ou Nota Fiscal foram contabilizadas nos Registros

D100 – “Entrada Conhecimento de Transporte Eletrônico” ou A100 – “NF de Serviços” da EFD Contribuições dos respectivos anos.

No caso, aplicando-se os procedimentos acima, verifica-se que nenhuma das despesas com armazenagem e fretes na importação questionadas compuseram as bases de cálculo do crédito de PIS e COFINS nos períodos de 2014, 2015 e 2016.

Portanto, não assiste razão à alegação da DRJ no sentido que “não tendo sido comprovada a retificação da EFD-Contribuições e da DCTF dos períodos de competência dos créditos extemporâneos, nada há de se reparar quanto à glosa fiscal

(...)

Portanto, em observância ao princípio da verdade material, que estabelece que no âmbito do rege o contencioso administrativo tributário deve-se verificar a realidade dos fatos, uma vez que restou cabalmente comprovado que a Recorrente utilizou o montante de R\$ 5.659.711,78 a título de créditos de PIS e COFINS no ano de 2017, deverá este E. Conselho reformar o v. acórdão recorrido para que seja afastada a glosa realizada pela Autoridade Fiscal quanto aos créditos de PIS e COFINS sobre despesas com armazenagem e fretes na importação e, conseqüentemente, cancelar os autos de infração que deram origem ao presente processo.

(...)

III.1.3 – IMPOSSIBILIDADE DA GLOSA DOS AJUSTES DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS REFERENTES ÀS DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA E TAXAS DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO (ITEM 10 DO TVF) – PARCELA DE AJUSTES

Por fim, a Autoridade Fiscal ainda glosou parcela de ajustes de créditos positivos e negativos do PIS e da COFINS, referentes às despesas com publicidade e propaganda e despesas com encargos ou taxas de administração de cartão de crédito, o que resultou em redução dos créditos a ser aproveitados pela Recorrente no período nos montante de R\$ 60.380,38 (PIS) e R\$ 278.115,71 (COFINS), tendo a DRJ ratificado tal entendimento 9(...)

Ocorre que, conforme se extrai do TVF, as mesmas razões para a glosa dos créditos de PIS e COFINS sobre as referidas despesas com publicidade e propaganda e taxas de administração de cartões de crédito foram utilizadas pela Autoridade Fiscal como fundamento para a glosa dos ajustes de créditos

Diante do exposto, tendo sido demonstrada a legitimidade dos créditos de PIS e COFINS aproveitados sobre as despesas com publicidade e propaganda e taxas de administração de crédito, uma vez que se trata de despesas essenciais e relevantes para a atividade econômica da Recorrente, resta apenas a este E. Conselho também afastar, como consequência direta, as glosas referentes aos ajustes de créditos positivos e negativos do PIS e COFINS relativos a tais despesas.

III.2 – IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA MULTA EM CASO DE DÚVIDA

(...)

Todavia, caso venha-se a decidir pela manutenção do lançamento que deu origem a este processo, o que se alega ad argumentandum, e tal decisão não ocorra por unanimidade de votos, isto é, se dê por meio de julgamento em que haverá divergência de entendimentos entre os Julgadores, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração.

(...)

Deste modo, caso reste inequívoca a presença da dúvida no caso em foco, requer-se que este E. Conselho reconheça, ao menos, que não será possível manter a exigência quanto à multa aplicadas nos presentes autos.

Ao final a recorrente requer que:

Diante do exposto, a Recorrente requer a esta Turma Julgadora o conhecimento e o provimento do presente Recurso Voluntário, a fim de que seja reconhecida a nulidade do lançamento em razão da **iliquidez e incerteza** do crédito tributário ora exigido, haja vista que, nos termos do aduzido no tópico II.2, a Autoridade Fiscal não considerou, no cálculo das contribuições a serem exigidas, após a reapuração realizada em decorrência das supostas infrações fiscais, os montantes que teriam sido declarados em DCTF e pagos a maior pela Recorrente.

Caso assim não se entenda, o que se alega a título de argumento, pede-se que seja dado provimento ao presente Recurso **no mérito, a fim de que seja parcialmente reformado o v. acórdão recorrido, para que sejam integralmente cancelados os autos de infração originários do presente processo administrativo**, extinguindo-se a totalidade do crédito tributário de PIS e COFINS exigidos por meio do presente processo administrativo, em razão da legitimidade dos créditos de PIS e COFINS aproveitados pela Recorrente no período analisado, sob a sistemática da não cumulatividade.

Ainda, caso **não** seja determinado o **cancelamento integral** do lançamento tributário, o que se alega a título argumentativo, requer-se, subsidiariamente:

(i) a compensação dos valores pagos a maior pela Recorrente nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, setembro e outubro de 2017 com os tributos exigidos;

(ii) a aplicação do artigo 112 do CTN em caso de dúvida para o cancelamento da multa de ofício; e

(iii) **seja negado provimento ao Recurso de Ofício**, ratificando-se o entendimento da DRJ quanto **(iii.a)** à reversão da glosa dos créditos oriundos das operações de aquisição para revenda sujeitas à alíquota zero e **(iii.b)** à improcedência da cobrança dos valores de PIS/COFINS relativos à exclusão da parcela excedente do ICMS a recolher, em observância ao entendimento firmado pelo STF, no âmbito do RE nº 574.706/PR, e ao Parecer PGFN SEI nº 7698/2021/ME.

Protesta-se, outrossim, pela possibilidade de juntar outros documentos que possam corroborar a ilegitimidade das presentes autuações, durante o trâmite do presente processo administrativo, em atenção ao princípio da verdade material que rege o contencioso administrativo fiscal.

Atesta-se, desde logo, a autenticidade dos documentos anexados ao presente recurso, nos termos do artigo 425, inciso IV, do CPC.

A Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) acostou contrarrazões
É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Márcio José Pinto Ribeiro**, Relator

• ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento

Quanto ao recurso de ofício dele tomo conhecimento tendo em vista o valor do crédito tributário exonerado acima do atual limite vigente.

De acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, haverá recurso de ofício sempre que a decisão de primeiro grau exonerar o contribuinte do pagamento de tributos e encargos da multa, em valor superior a R\$ 15.000.000,00.

No presente caso, o recurso de ofício deve ser conhecido, considerando que o crédito exonerado pela decisão "a quo" é superior ao limite previsto. Considerando que o recurso preenche o requisito de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

• RECURSO DE OFÍCIO

A decisão recorrida exonerou a recorrente nos tópicos relativos à não-inclusão na base de cálculo das aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero e a exclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições:

A recorrente afirma em seu recurso voluntário que:

Dessa forma, a Autoridade Fiscal procedeu ao recálculo dos valores de ICMS passíveis de exclusão para fins de cálculo das contribuições, exigindo os valores supostamente excluídos de maneira indevida pela Recorrente.

Assim, em que pese a Recorrente já possuísse, à época da lavratura da autuação, provimento jurisdicional, transitado em julgado, reconhecendo o seu direito à exclusão do valor total do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, a Autoridade Fiscal exigiu os valores referentes a ICMS7 que entendeu excluídos indevidamente das bases de cálculo dessas contribuições (R\$ 206.623.705,14), inclusive aqueles depositados em juízo, conforme apresentado no Anexo I ao TVF.

A DRJ reverteu a glosa relativa à não-inclusão na base de cálculo das aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero no valor de R\$ 663.205,92, pois não teria sido confirmado que a contribuinte teria incluído tal montante da base de cálculo dos créditos na aquisição no MI de bens para revenda vinculados à receita tributada no MI.

Quanto a segunda exoneração procedida pela DRJ diz respeito ao ICMS na base de cálculo das contribuições. A alegação decorreu da aplicação da ação com depósito judicial (MS nº 5002068-50.2017.4.03.6100 – com decisão transitada em julgado em 03/06/2020).

A fiscalização, entendeu que a ação abrangia apenas o ICMS devido, e não o destacado, tendo lançado o valor excedente com base na Solução de Consulta n. 13/2018, anterior ao julgamento dos embargos de declaração que fixaram o entendimento acerca de tal questão no RE n. 574.706/PR, leading case com repercussão geral.

Constatou a DRJ que o processo judicial foi distribuído em 14/03/2017 abrangendo o pedido os fatos geradores desde 01/01/2015:

Da petição inicial do referido MS, distribuído em 14/03/2017, consta o seguinte pedido:

Em vista de tudo quanto exposto, mas, sobretudo, em face da relevância dos fundamentos jurídicos, reconhecidos no julgamento do RE nº 240.785-MG, por meio do qual o Plenário do C. Supremo Tribunal Federal excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, requer:

A CONCESSÃO DA LIMINAR, inaudita altera parte, para que a Impetrante não seja compelida a incluir o ICMS na base de cálculo das referidas contribuições, na forma estabelecida pelo §5º do artigo 12, da Lei nº 12.973/14, ficando autorizada por V. Excia. a efetuar os recolhimentos do PIS e da COFINS apurados mediante a exclusão do ICMS da base de cálculo das referidas contribuições sociais, desde 1º de janeiro de 2015, abstendo-se a Autoridade Coatora de agir contra a Impetrante por qualquer modo ou

(...)

De fato, a decisão favorável à contribuinte, apreciada em sede de apelação, transitou em julgado em 03/06/2020, após ser negado o recurso extraordinário interposto pela União. Confira-se a ementa da decisão:

(...)

Considerando que o presente lançamento foi formalizado em 08/02/2021 (data da ciência), após o trânsito em julgado da decisão judicial, ocorrido em 03/06/2020, que reconheceu a aplicação ao caso do tema no âmbito do RE 574.706/PR, deve-se reconhecer a improcedência da exigência.

Aprecio,

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício

1 PRELIMINAR

1.1 NULIDADE DA NÃO COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO DO PIS E DA COFINS RECOLHIDOS A MAIOR (JANEIRO A ABRIL, SETEMBRO E OUTUBRO DE 2017)

Alega a recorrente em preliminar que:

Antes de se adentrar às razões de mérito para o cancelamento integral dos autos de infração, cumpre salientar que os lançamentos fiscais ora combatidos são nulos, ante a ausência de certeza e liquidez do crédito tributário ora exigido, de modo que não restará alternativa a este E. Conselho senão o afastamento dos lançamentos fiscais, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional (“CTN”).

(...)

Ocorre que a Autoridade Fiscal se limitou a lançar apenas os meses em que, em sua análise, os valores declarados e recolhidos pela Recorrente seriam insuficientes em relação ao apurado após as glosas acima mencionadas, deixando de considerar, entretanto, para determinar o total de contribuições a serem exigidas, os meses em que a Recorrente teria declarado e recolhido montante a maior, conforme quadro colacionado abaixo.

Ora, nos meses em que ficou constatado que a Recorrente recolheu o PIS e COFINS a maior, a Autoridade Fiscal apenas indicou que não seria necessário efetuar pagamento por insuficiência, deixando de considerar, no cálculo do montante efetivamente exigido da contribuição, os valores que foram pagos em excesso, o que resultou na exigência dos montantes de R\$4.186.671,23 e R\$18.794.226,40, respectivamente.

Ocorre que, caso a Autoridade Fiscal houvesse considerado, no cálculo dos tributos a serem exigidos nos respectivos lançamentos, a totalidade das contribuições declaradas em DCTF e pagas pela Recorrente no decorrer do ano de 2017, inclusive daqueles meses em que a Recorrente recolheu valores a maior, os tributos a serem exigidos seriam significativamente menores, mesmo após a reapuração realizada, totalizando R\$ 3.095.744,55 (PIS) e R\$ 11.637.296,52 (COFINS). Veja-se:

A decisão recorrida manifestou -se conforme a seguir transcrito:

Depreende-se que os fatos foram perfeitamente descritos e juridicamente qualificados pelas normas pertinentes. Consubstanciam-se no entendimento da Autoridade Fiscal acerca das infrações apontadas, resumida no início do relatório.

Além disso, a fiscalização elaborou um conjunto de demonstrativos e planilhas, o qual, combinado com os termos e a descrição dos fatos, demonstra cabalmente a forma como foi apurado e calculado o crédito tributário, caracterizando plenamente todos os elementos do fato jurídico tributário, pelo que não se vislumbra qualquer prejuízo à contribuinte para a perfeita inteligência acerca da matéria autuada. Prova disso é a defesa apresentada, na qual a interessada rebateu as infrações apontadas.

(...)

Desta feita, não há de se falar da nulidade do lançamento, mesmo porque não se mostraram atendidos os requisitos constantes do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que disciplina a matéria:

(...)

Sendo, os atos e termos, lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade e garantido o mais absoluto direito de defesa, ante a perfeita descrição dos fatos e enquadramento legal específico e a abertura de prazo legal de impugnação, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração.

Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa. Caso não influam na solução do litígio, também prescindirão de saneamento (art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Acertada a decisão recorrida pois não se vislumbra que tenha havido ofensa aos art.142 do CTN e arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72

Foi possível à recorrente contestar os fundamentos da autuação, mediante minuciosa e abrangente defesa.

Conforme os arts. 59 c/c 60 do Decreto n.º 70.235/72, nos termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos no caso de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente ou que resulte em inequívoco cerceamento de defesa à parte.

Como abordado na decisão recorrida e no recurso voluntário verifica-se que não ocorreu nenhum desses vícios posto que o presente procedimento foi realizado por autoridade competente e propiciado o pleno exercício do seu direito de defesa.

Aprecio,

Não acolho a preliminar de nulidade.

2 MÉRITO

2.1 DA NÃO COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO DO PIS E DA COFINS RECOLHIDOS A MAIOR (JANEIRO A ABRIL, SETEMBRO E OUTUBRO DE 2017)

Alega a recorrente que:

Ora, nos meses em que ficou constatado que a Recorrente recolheu o PIS e COFINS a maior, a Autoridade Fiscal apenas indicou que não seria necessário efetuar pagamento por insuficiência, deixando de considerar, no cálculo do montante efetivamente exigido da contribuição, os valores que foram pagos em excesso, o que resultou na exigência dos montantes de R\$4.186.671,23 e R\$18.794.226,40, respectivamente.

Ocorre que, caso a Autoridade Fiscal houvesse considerado, no cálculo dos tributos a serem exigidos nos respectivos lançamentos, a totalidade das contribuições declaradas em DCTF e pagas pela Recorrente no decorrer do ano de 2017, inclusive daqueles meses em que a Recorrente recolheu valores a maior, os tributos a serem exigidos seriam significativamente menores, mesmo após a reapuração realizada, totalizando R\$ 3.095.744,55 (PIS) e R\$ 11.637.296,52 (COFINS). Veja-se:

A decisão recorrida assim se manifestou:

De fato, a fiscalização formalizou o lançamento apenas nos meses nos quais o valor revisado superou aquele declarado em DCTF, exigindo a diferença verificada nos respectivos períodos. Desse modo, computou o valor confessado/pago no próprio período lançado. Nos períodos nos quais o valor revisado se mostrou inferior àquele declarado em DCTF, nada foi exigido, permanecendo disponível a diferença de eventual pagamento realizado.

(...)

Ocorre que o reconhecimento da restituição (indébito) e/ou do ressarcimento não são automáticos. Ao contrário, depende da iniciativa da contribuinte e segue rito processual específico, com observância do prazo quinquenal do art. 168 do CTN e mediante a entrega de Pedido de Restituição Eletrônico e/ou Pedido de Ressarcimento Eletrônico, (...)

O procedimento de lançamento é inconfundível com aquele decorrente de restituição/ressarcimento/compensação que demanda processo específico

O fato de em alguns períodos não ter havido lançamento não implica em reconhecimento de crédito. O detentor de eventual crédito referente a pagamento indevido ou a maior para ter o seu direito reconhecido deve formalizá-lo segundo a legislação vigente.

Aprecio,

Não assiste razão à recorrente.

2.2 LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS VINCULADOS A DESPESAS COM PROPAGANDA, PUBLICIDADE E MARKETING

Alega a recorrente que :

No item 9.6 do TVF, a Autoridade Fiscal trouxe suas alegações para tentar justificar a **glosa dos créditos decorrentes das despesas relativas à publicidade e propaganda**, com fundamento na **Solução de Consulta COSIT nº 99.095/2017 e na Solução de Consulta COSIT nº 100/201539** .

(...)

em nenhum momento, indicou por qual razão as despesas incorridas pela Recorrente (publicidade e propaganda, taxas de cartão de crédito e frete) não estariam enquadradas em tais conceitos.

(...)

a Autoridade Fiscal limitou-se a indicar as Soluções de Consulta COSIT nº 99.095/2017 e nº 100/2015 para fundamentar a glosa dos créditos correspondentes.

(...)

Ocorre que tais Soluções de Consulta – que por si só não são suficientes para fundamentar o lançamento fiscal– são datadas de 2015 e 2017, ou seja, ANTERIORES ao julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (julgado em 22/02/2018),

A decisão recorrida assim tratou esse tema:

O próprio doc. 05 apresentado pela contribuinte corrobora que, neste modelo de negócios, as transações são processadas pelo operador do marketplace, que repassa para o vendedor a porcentagem do valor das vendas acordada, bem como que o armazenamento e a logística de entrega ficam sob responsabilidade da empresa que comercializa os produtos vendidos, ou seja, das lojas parceiras (e-fls. 801/843).

A contribuinte não comprovou na defesa a alegação de que presta às lojas parceiras do Marketplace o serviço de logística, armazenamento e frete.

(...)

No que concerne à publicidade, compulsando-se o estatuto social (e-fls. 658/690), observa-se que dele consta a atividade de “(28) locação de espaço para publicidade em sítio eletrônico, sem restrição a outros meios (CNAE: 73.11-4-00)”

De outro lado, como já explicado, a atividade comercial exercida pela impugnante impede a apropriação de crédito a título de insumo. Assim, as despesas com propaganda e publicidade próprias também não geram direito a crédito em razão de não se enquadrar como insumo, diante da atividade comercial exercida, nem

por se enquadrar em qualquer outra hipótese de creditamento prevista na legislação vigente.

Nesse sentido, veja-se a Solução de Consulta COSIT nº 84, de 29/06/2020 (DOU de 02/07/2020):

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESA DE PUBLICIDADE. REVENDA DE BENS. INSUMOS.CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há créditos da Cofins sobre insumos na atividade de comercialização de bens, já que a hipótese de apuração de créditos sobre insumos está relacionada às atividades de fabricação ou produção de bens e de prestação de serviços.

As despesas de propaganda relacionadas à atividade de revenda de bens não geram direito a crédito da Cofins, em razão de não serem consideradas insumos nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista na legislação vigente.

No mesmo sentido da decisão recorrida a Procuradoria da Fazenda Nacional, em contrarrazões, assim manifestou:

A RECORRENTE alega que segundo o precedente firmado no Recurso Especial n. 1.221.170/PR, devem ser considerados insumos, para fins de aplicação da legislação do PIS e da COFINS, todas as despesas essenciais ao exercício da atividade da empresa e, portanto, à obtenção de receita, independentemente do segmento da atividade econômica em que ela se enquadra. Com base nisso, pugna pela exclusão das glosas.

A questão nuclear prende-se à definição de insumos considerados como crédito no regime de incidência não-cumulativa do PIS/COFINS. Os aludidos créditos foram tratados de modo taxativo no art. 3º da Lei no 10.637/2002, tendo sofrido alterações posteriores, com a seguinte redação atual, verbis:

(...)

Assim, quando se fala em não-cumulatividade do PIS e da COFINS, ela deve estar relacionada com os custos incorridos pelo contribuinte para realizar a sua atividade fim, ou seja, os negócios jurídicos capazes de gerar a sua receita operacional – fato gerador e base de cálculo do PIS e da COFINS.

(...)

Assim, para se garantir um mínimo possível de neutralidade fiscal na não cumulatividade do PIS e da COFINS, nem todas as aquisições podem gerar créditos, já que isso levaria a deduções no valor daquelas contribuições e que poderiam, inclusive, superar os próprios débitos, provocando um acúmulo indevido de créditos.

(...)

Nesse sentido, somente devem ser considerados insumos, para fins de creditamento, os bens utilizados no processo de produção da mercadoria destinada à venda e ao ato de prestação de um serviço dos quais decorram a receita tributada, ou seja, os custos relacionados com a atividade fim, ligados ao desenvolvimento da atividade econômica.

Ademais, o conceito de insumo previsto no art. 3º da Lei nº 10.637/2002, deve obedecer ao que disposto no art. 111 do CTN, o qual dispõe:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

Desta forma, como a utilização de crédito resulta em redução da contribuição devida, há que se observar o princípio da interpretação literal.

A RECORRENTE alega que a publicidade é um gasto essencial à sua atividade. Não assiste razão à recorrente. Seja na atividade de e-commerce, quando vende diretamente os produtos, seja exercendo a função de marketplace, quando apenas faz a intermediação da venda, a atividade de publicidade não se mostra inserida nos critérios de essencialidade e relevância no processo produtivo de bens ou serviços.

Ademais, como bem assentou a decisão recorrida, no Estatuto Social da RECORRENTE (fls. 658/690) consta a atividade de “(28) locação de espaço para publicidade em sítio eletrônico, sem restrição a outros meios (CNAE: 73.11-4-00)”. Locação (obrigação de dar) não se confunde com serviço (obrigação de fazer), nos termos das Soluções de Divergência Cosit nº 28, de 2008, Solução de Divergência Cosit nº 06, de 2014, Solução de Consulta Cosit nº 71, de 2015 e Solução de Consulta COSIT nº 218. Assim, impossível conceder tais créditos.

(...)

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO ABSTRATO. INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu, pelo rito dos Recursos Repetitivos, no sentido de que o conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa. Vale dizer que, no referido julgado, foi estabelecido apenas um conceito abstrato de insumo para fins de interpretação do inciso II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, cabendo ao julgador avaliar, em cada caso concreto, se o insumo em questão se enquadra ou não nesse conceito, além de não caracterizar hipótese de vedação legal ou de tratamento específico em outro dispositivo das

Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005 (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF)

(...)

Em seu voto, consignou a ilustre Relatora:

Aqui valem as mesmas razões expedidas no tópico anterior: além de a atividade comercial varejista não ter sido contemplada pelo direito ao creditamento como insumo com fundamento nos incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002; o conceito de insumo adotado neste Voto, delimitado no REsp nº 1.221.170/PR, não abrigaria como insumo as despesas relativas às "Propaganda e Publicidade", pois os critérios da essencialidade e da relevância devem ser aferidos em relação ao processo produtivo ou à execução do serviço, e não em relação à atividade de vendas.

Considera-se, pois, inadequado entender por insumo os gastos ocorridos após a finalização do processo produtivo, não sendo passível de crédito os gastos com publicidade e marketing, por absoluta falta de previsão legal. Esse também foi o entendimento do CARF no Acórdão n. 3301-005.689, proferido em 31 de janeiro de 2019, em processo da rede varejista FAST SHOP S/A no qual se salientou (trecho da ementa):

(...)

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM PUBLICIDADE NA INTERNET E OUTRAS MÍDIAS .

As despesas com propaganda e publicidade não se caracterizam como essencial à atividade desenvolvida pela empresa, e sim como despesas operacionais, não passíveis de gerar crédito da não cumulatividade. Tais despesas, se deixarem de ser efetuadas, não acarretarão a inviabilidade das atividades da empresa, nem farão com que a empresa deixe de funcionar, pois outros meios existem para que a empresa divulgue seus produtos comercializados, diante de tal alternativa disponível, a despesa com publicidade na Internet e outras mídias não gera créditos para a atividade econômica desenvolvida pela recorrente

(...)

Constou do voto vencedor:

38. Também entendemos não prosperar a intenção da recorrente, pois as despesas com propaganda e publicidade não se caracterizam como essencial à atividade desenvolvida pela empresa, e sim como despesas operacionais, não passíveis de gerar crédito da não cumulatividade.

39. Como no item anterior, **tais despesas, se deixarem de ser efetuadas, não acarretarão a inviabilidade das atividades da empresa, nem farão com a empresa deixe de funcionar, pois outros meios existem para que a empresa divulgue seus produtos comercializados**, tal alternativa disponível, tal

despesa não gera créditos para a atividade econômica desenvolvida pela recorrente.

A questão relativa ao creditamento de despesas com publicidade também foi analisada no Acórdão n. 3301-007.117, julgado em 20 de novembro de 2019.

Ademais, como bem esclareceu o Parecer Normativo Cosit n. 5/2018, não há apuração de créditos na atividade de revenda de bens, quando estamos tratando de atividade comercial. O insumo deve necessariamente estar incluído na fase produtiva:

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

41. Destarte, **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**(inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). (destacou-se)

A mesma conclusão consta da Solução de Consulta COSIT nº 84, de 29/06/2020 e na Solução de Consulta COSIT nº 34, de 18/03/2021.

Importante destacar que os gastos de publicidade podem ser insumos em empresas de prestação de serviços de publicidade e marketing, o que não é o caso da ora RECORRENTE.

Jurisprudência específica de e-commerce

A RECORRENTE alega que sua empresa, por dedicar-se ao e-commerce, sem loja física, seria mais dependente da publicidade e do marketing, o que permitiria a tomada de crédito como insumo.

Não assiste razão à recorrente. A publicidade é uma atividade que incrementa as vendas de todas as empresas, as que atuam no e-commerce, as que têm lojas físicas e as que atuam de forma híbrida, não sendo esse um distinguishing em relação à assunção de créditos por gastos com publicidade.

Os gastos com publicidade não compõem o processo produtivo de bens e serviços, constituindo, no ambiente de vendas físico ou na internet, uma fase pós-venda. Por isso, mesmo quando atuam como Marketplace, as empresas varejistas não podem tomar créditos dessas despesas, pois não compõem o processo produtivo do bem comercializado.

O CARF, no julgamento do Processo Administrativo n. 10855.722334/2018-78, que cuidava das despesas de publicidade da empresa Netflix Entretenimento

Brasil, julgado em 26 de outubro de 2021 (acórdão pendente de publicação) decidiu inexistir distinguishing que justifique a aceitação de creditamento das despesas de publicidade, mesmo em se tratando de empresa de internet.

Naquele julgamento, decidido por maioria (7 conselheiros votaram pelo desprovisionamento do recurso voluntário), negou-se o creditamento a uma empresa que atua exclusivamente no meio virtual, na rede mundial de computadores, e que vende um serviço – streaming – que também não se reproduz no meio físico. Mesmo assim, a quase totalidade dos conselheiros entendeu que não há motivo para vincular-se a publicidade ao processo produtivo, por meio dos critérios da essencialidade e da relevância.

Distinção entre essencialidade e viabilidade econômica

Resta muito clara a relação direta entre a publicidade e o incremento econômico das vendas de empresas varejistas. Não há a necessidade de elaborar-se pareceres para constatação empírica desse incremento. Dentro de um ambiente capitalista de economia de mercado, marcado pela ampla concorrência na maioria dos setores, a publicidade sempre se mostrou como uma atividade muito eficaz no aumento de vendas.

Nenhuma empresa gastaria recursos em publicidade se isso não fosse comprovadamente eficaz no aumento das vendas. Essa eficácia, porém, não é capaz de demonstrar a essencialidade e a relevância no processo produtivo de bens e serviços.

Diversos custos da empresa são úteis e necessários ao sucesso da empreitada sem constituírem insumos na produção de bens ou serviços.

Quando uma empresa varejista diz que sem a publicidade seu negócio poderia ficar inviabilizado, está apenas fazendo uma análise mercadológica acerca viabilidade econômica. A escolha de um bom ponto comercial também é um elemento essencial para que um varejista com loja física não vá a falência, por exemplo. Essa não é, porém, uma análise de essencialidade e relevância do processo produtivo, mas uma análise mercadológica acerca de escolhas que podem definir ou não o sucesso da empresa.

Se, de forma falaciosa, confundir-se viabilidade econômica com essencialidade e relevância, exatamente todos os custos das empresas poderão gerar créditos. Dessa forma, o conceito de receita bruta, que corresponde à BC do PIS//COFINS, será reduzido ao de lucro real ou de lucro líquido, já que exatamente todos os custos poderiam ser deduzidos/excluídos.

Publicidade e teste de subtração

Como se sabe, a partir do que decidido no REsp n. 1.221.170/PR, estabeleceu-se como critério ao creditamento que o insumo passe pelo teste de subtração. Em suma, é necessário, para que se identifique a essencialidade e a relevância, que a atividade reste inviabilizada no caso de o insumo ser retirado da cadeia produtiva.

A publicidade, por óbvio, não passa pelo teste de subtração definido pelo STJ.

Imaginemos uma situação em que, por questões de regulação ou de proteção à concorrência, a publicidade de sites de varejo seja proibida ou restringida ao extremo. Isso acontece em diversas situações, como nos casos definidos no art. 220, § 4º, da CF, que estabelece que “propaganda comercial de tabaco, bebidas alcoólicas, agrotóxicos, medicamentos e terapias estará sujeita a restrições legais (...)”. Esse tipo de restrição também ocorre no caso de mercados monopolizados, como forma de estimular a concorrência¹.

Façamos, então, um exercício muito simples de reflexão. Se por questões regulatórias a NS2.COM fosse proibida de fazer propaganda de seus produtos, sua atividade seria inviabilizada? É claro que não. As pessoas continuariam a pesquisar lojas varejistas para adquirir produtos pela internet, assim como fazem quando desejam comprar tabaco, bebidas alcoólicas, agrotóxicos, medicamentos ou terapias, que não podem ter publicidade.

É possível dizer que as vendas seriam reduzidas? Claro. Mas nesse caso estamos tratando da viabilidade econômica do negócio, e não de um insumo essencial ao processo produtivo.

Publicidade no REsp n. 1.221.170/PR

O multicitado REsp n. 1.221.170 foi responsável, no STJ, por consolidar o entendimento daquela Corte acerca do conceito de insumos para fins de creditamento, nos casos de PIS e COFINS não cumulativos. Interessante notar que o leading case tratado no STJ correspondia a uma situação em que a Recorrente buscava justamente creditar-se de despesas com publicidade, o que não foi permitido pelo Tribunal.

Constou do voto do Min. Mauro Campbell Marques:

Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto.

(...)

Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames

laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual -EPI.

Ficaram de fora gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e **propagandas**, telefone e comissões.

O Voto-vista da Sra. Ministra Regina Helena Costa também excluiu a possibilidade de creditamento no caso de publicidade, deixando de inclui-la no rol de despesas essenciais e relevantes (grifos alterados do original):

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, **penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento**, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

Tratando-se de decisão definitiva do Superior Tribunal de Justiça, nos termos do art. 62 do RICARF, entendemos que deva ser replicada por esse CARF.

Entendo acertada a decisão recorrida e no mesmo sentido pertinentes as contrarrazões trazidas pela Procuradoria da Fazenda Nacional cujos fundamentos adoto como razão de decidir.

Aprecio ,

Não assiste razão à recorrente.

2.3 LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS VINCULADOS ÀS DESPESAS COM TAXAS DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO

Alega a recorrente que:

Ainda consoante o item 9.6 do TVF, a Autoridade Fiscal houve por bem glosar os créditos decorrentes das despesas relativas às Taxas de Administração de Cartão de Crédito, sustentando, genericamente, que “não ensejam, pela sua natureza” o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS (item 9.6.1 do TVF).

Repise-se, de plano, que a Autoridade Fiscal não realizou qualquer análise específica quanto às despesas registradas pela Recorrente a título de taxas sobre cartão de crédito, muito menos buscou compreender seu impacto nas atividades desenvolvidas no caso concreto.

Pelo contrário, a Autoridade Fiscal se limitou a indicar, sem qualquer fundamentação, que não ensejariam o direito ao crédito, citando o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018 e a Solução de Consulta COSIT nº 100/201551. Não há, no TVF, uma linha sequer acerca das despesas incorridas pela Recorrente a este título, apenas a conclusão genérica de que despesas desta natureza não ensejariam direito a crédito.

A decisão recorrida assim se manifesta nesse tópico:

No que concerne à taxa de administradora de cartão de crédito, a Receita Federal já expressou seu entendimento por meio do Ato Declaratório Interpretativo nº 36, de 16/02/2011 (DOU de 17/02/2011):

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 261 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 4 de março de 2009, e tendo em vista o disposto nos autos do Processo nº 19615.000173/2009-74 e na solução de Divergência Cosit nº 4, de 16 de novembro de 2010, declara:

Artigo único. O pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por ausência de previsão legal.

Parágrafo único. Por não ser a mencionada despesa decorrente de empréstimos e financiamentos, o direito de que trata o caput inexistente, inclusive, no período anterior à vigência das novas redações do inciso V do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso V do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, dadas pelos arts. 37 e 21, respectivamente, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. (destaques acrescidos)

Como se vê, o pagamento de taxa de administração de cartão de crédito não gera crédito, por ausência de previsão legal.

Tão pouco podem ser consideradas insumo na atividade comercial, como já explicado.

Vê-se que se utilizando dos conceitos de essencialidade e relevância dos custos/despesas que a lei conceitua como insumos (restritos às pessoas jurídicas que prestam serviços ou produzem bens/produtos destinados à venda), a impugnante fundamenta sua defesa de que os gastos com publicidade e propaganda e taxa de administradora de cartões de crédito, despesas necessárias para a viabilidade e a manutenção da sua atividade, seriam enquadrados no conceito de insumos.

Esse conjunto de despesas necessárias à venda de mercadorias têm caráter, nitidamente, de despesas operacionais para a empresa que atua no comércio varejista e atacadista. Assim sendo, toda a discussão travada pela interessada neste tópico de sua defesa, carece de base legal, já que seus gastos operacionais não se enquadram no conceito de insumo, definido como aquilo que é utilizado no processo de fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços.

No mesmo sentido da decisão recorrida as contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional:

A RECORRENTE defende que as despesas com taxas de administração de cartão de crédito são essenciais à atividade da empresa.

As despesas com taxas de administração de cartão de crédito não são insumos da atividade do comerciante. Como bem destacou o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que analisou o precedente do Superior Tribunal de Justiça, “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”.

No CARF a matéria já foi assim decidida, no Acórdão n. 3301-005.689, proferido em sessão de 31/01/2019, de relatoria do Conselheiro Ari Vendramini, do qual extraímos o seguinte trecho da ementa:

(...)

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS DE TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO.

Diante da atividade desenvolvida pela empresa (comércio varejista de computadores, equipamentos de informática, eletrônicos e eletrodomésticos), a utilização de cartões de crédito e débito não se constitui insumo essencial para a atividade da empresa, e sim uma despesa operacional para obtenção de seus resultados.

Não se caracteriza como essencial a despesa em função de que a sua ausência não paralisaria ou tornaria inviável a atividade econômica da empresa, pois existem outros meios de pagamento que a empresa poderia adotar e oferecer aos seus

clientes, em função dessa alternatividade de meios de pagamento disponíveis, a despesa com taxas de administração de cartões de crédito e de débito não geram créditos para a atividade econômica desenvolvida pela empresa.

(...)

Recentemente, em 18/11/2021, a CSRF confirmou esse entendimento, no julgamento do recurso especial interposto no Processo Administrativo n.13855.720542/2017-40, com acórdão ainda pendente de publicação.

A matéria também foi abordada no Ato Declaratório Interpretativo nº 36, de 16/02/2011, que assim determinou (grifo nosso):

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 261 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 4 de março de 2009, e tendo em vista o disposto nos autos do Processo nº 19615.000173/2009-74 e na solução de Divergência Cosit nº 4, de 16 de novembro de 2010, declara:

Artigo único. O pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por ausência de previsão legal.

Parágrafo único.

Por não ser a mencionada despesa decorrente de empréstimos e financiamentos, o direito de que trata o caput inexistente, inclusive, no período anterior à vigência das novas redações do inciso V do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso V do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, dadas pelos arts. 37 e 21, respectivamente, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

Incabível, portanto, a reversão da glosa, até porque sua atividade não fica inviabilizada caso deixe de ter essa despesa.

Na atualidade quando predominam os pagamentos eletrônicos e a utilização de cartões de crédito não há que se discutir que grande partes das vendas da recorrente seja mediante a utilização dos serviços de administradora de cartão de crédito porém como bem fundamentado na decisão recorrida e nas contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, que adoto como razão de decidir, não há amparo legal para a tomada de crédito referente a esta despesa.

Aprecio,

Não assiste razão à recorrente.

2.4 DESPESAS COM FRETES EM OPERAÇÕES DE VENDA (R\$ 29.421.707,60)

Alega a recorrente que:

Frise-se que não há qualquer consonância ou relação direta entre os valores cobrados pela Recorrente a título de frete dos consumidores (receita) e os montantes pagos às empresas de transporte contratadas (despesa). Inclusive porque a Recorrente muitas vezes não realiza a cobrança de frete de seus clientes.

(...)

Pois bem, o montante da despesa com frete pago pelo consumidor é distinguido pela contribuinte, no momento em que reconhece como receita a parcela cobrada do destinatário, a qual anula o ônus com a respectiva despesa de frete, o que deve ser computado na apuração do crédito, mediante o devido rateio, o que não se logrou comprovar. (...)Infere-se, assim, que a DRJ manteve a glosa dos montantes em comento sob justificativa de que o ônus do frete não recai sobre a Recorrente, de modo que tais valores devem ser excluídos da apuração dos créditos de PIS e COFINS.

(...)

Isso porque, consoante exaustivamente demonstrado, o que verdadeiramente ocorreu no presente caso foi o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre despesas com fretes incorridas pela Recorrente no desempenho da sua atividade, mas, jamais, a inclusão de quaisquer receitas com fretes na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS.

(...)

Assim, não assiste razão à alegação de que a Recorrente não logrou êxito em comprovar o devido rateio, visto que bastaria à DRJ analisar as referidas contas, a partir das quais ficam claras as diferenças entre as receitas auferidas pela Recorrente com frete (devidamente consideradas nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, como receitas próprias) e as despesas da Recorrente com fretes nas operações de venda, efetivamente suportadas e contabilizadas por esta (que, assim, geraram os créditos de PIS e COFINS ora discutidos).

A decisão recorrida entendeu conforme a seguir transcrito:

No e-commerce e no Marketplace o serviço de entrega e logística é apenas um meio, um instrumento para que se alcance o seu objetivo último, que é a venda de uma mercadoria a um consumidor final, como fartamente elucidou a contribuinte em sua defesa. É comum se oferecer ao consumidor a faculdade de retirar o produto nas dependências da loja, hipótese na qual se isenta do frete; bem como se oferecer frete gratuito em períodos promocionais, hipótese na qual o ônus é do vendedor; e, por fim, a hipótese na qual o ônus do frete recai sobre o consumidor.

Como a própria impugnante informa, o frete é calculado de acordo com a região, peso das entregas e quilometragens, nos termos dos contratos apresentados. A interessada afirma que tais são os valores que, pagos às transportadoras, são

contabilizados como despesas com fretes nas operações de venda e considerados para fins de aproveitamento de crédito de PIS e COFINS. De fato, como bem observado pela fiscalização, nos documentos fiscais está grafada a informação “contratação do frete por conta do remetente”. Assim, quem contrata o frete é a empresa vendedora, que repassa seu valor ao consumidor, de acordo como os parâmetros antes indicados (região, peso da entrega e quilometragem).

Lembre-se que a interessada não comprovou a alegação de defesa de que presta às lojas parceiras do Marketplace o serviço de logística, armazenamento e frete.

Pois bem, o montante da despesa com frete pago pelo consumidor é distinguido pela contribuinte, no momento em que reconhece como receita a parcela cobrada do destinatário, a qual anula o ônus com a respectiva despesa de frete, o que deve ser computado na apuração do crédito, mediante o devido rateio, o que não se logrou comprovar

(...)

Incabível a pretensão da contribuinte em considerar o frete como insumo, pois, como fartamente explicado, somente as aquisições destinadas a atividade de produção e/ou fabricação de bens destinados a venda e a atividade de prestação de serviços são passíveis de gerar crédito a título de insumo, aí não inserida a atividade comercial. Como dito, a logística, o armazenamento e a entrega são despesas inerentes de empresa que atua no comércio varejista e atacadista.

A Procuradoria da Fazenda Nacional assim se pronunciou sobre este tema em contrarrazões:

Em relação às despesas com frete em operações de venda, identificou a fiscalização que eram cobradas dos adquirentes dos produtos, motivo pelo qual integrariam o produto da venda, receita da NETSHOES, mas não sendo dedutíveis como despesas.

O art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003 apenas prevê crédito para o frete na operação de venda, quando suportados pelo vendedor: (grifamos) Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...) IX - Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

A RECORRENTE tenta assim desconstituir a premissa adotada pela fiscalização:

(...) Equivoca-se a RECORRENTE. A fiscalização desenvolveu o raciocínio perfeito. Aplicando-se o que disposto na Lei n. 12.973/2014, o frete suportado pelo adquirente compõe o “produto da venda de bens nas operações de conta própria” (art. 12, I, do Decreto-Lei n. 1.598/1977), sendo parte da receita bruta da NETSHOES. E segundo o art. IX, da Lei n. 10.833/2003, não é possível neutralizar sua tributação com o creditamento como despesa. Daí a correção da glosa.

Incorreta é a premissa adotada pela recorrente, de que o creditamento de suas despesas com frete seria admitido pela fiscalização. Como visto, a literalidade do dispositivo deixa claro que o creditamento só é possível quando a despesa é suportada pelo vendedor, o que não é o caso, já que esse valor era repassado ao consumidor.

Em nenhum momento a fiscalização discorda do oferecimento à tributação das receitas com o frete. Caso a receita de frete não tivesse sido oferecida à tributação, caberia à fiscalização, no auto de infração, lançar de ofício a contribuição sobre essa receita, além de glosar a dedução da despesa.

O que ocorreu no presente auto de infração foi apenas a glosa dos créditos com despesas de frete, o que se justifica pelo fato de esse frete ter sido suportado pelo adquirente dos bens, e não pelo vendedor.

E nem há, nesse caso, que se avaliar a possibilidade de creditamento desses valores com base em cláusula geral de dedutibilidade de insumos, a partir da essencialidade e da relevância. Isso resultaria em considerar o art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003 letra morta, ofendendo de morte o preceito segundo o qual **o legislador não utiliza palavras inúteis.**

Se fosse intenção do legislador permitir a dedutibilidade de todas as despesas de frete na operação de venda, o referido dispositivo não teria incluído a expressão restritiva “, quando o ônus for suportado pelo vendedor”.

Sendo uma despesa incorrida após o processo produtivo, essa despesa somente foi passível de dedução a partir da previsão contida no art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003.

Entendo acertada a decisão recorrida corroborada pelas contrarrazões da PFN e adoto seus fundamentos como razão de decidir.

Aprecio,

Não assiste razão à recorrente.

2.5 DESPESAS COM ARMAZENAGEM E FRETES NA IMPORTAÇÃO (R\$ 5.659.711,78)

Alega a recorrente que:

De início, cumpre salientar que tanto a Autoridade Fiscal quanto a DRJ glosaram os créditos oriundos de despesas com frete na importação em razão de suposta ausência de comprovação de que não foram utilizados em períodos anteriores, de modo que é incontroversa a legitimidade dos créditos em questão, restringindo-se a discussão quanto à possibilidade de aproveitamento extemporâneo de tais créditos. Pois bem.

Conforme demonstrado em sede de Impugnação, (i) a Autoridade Fiscal não demonstrou que, e sequer analisou se, os créditos de PIS e COFINS objeto de

glosa teriam sido, de fato, utilizados nos períodos anteriores; e (ii) efetivamente, se a Recorrente não aproveitou créditos de PIS e COFINS sobre tais despesas fora do período ora analisado (2017).

(...)

Ou seja, em momento algum a Autoridade Fiscal buscou meios para verificar se o argumento utilizado para glosar os créditos de PIS e COFINS encontraria respaldos na realidade dos fatos, pautando-se exclusivamente em uma presunção sem fundamento, razão suficiente para que este E. Conselho reforme integralmente o v. acórdão recorrido quanto a este ponto, afastando as respectivas glosas.

A decisão recorrida assim se manifesta sobre esse tema:

Sobre a parcela do frete na importação, glosada porque apropriada extemporaneamente sem a demonstração de não ter sido utilizado anteriormente, alega a contribuinte que não se apropriou em períodos anteriores, trazendo planilhas demonstrativas, cujos dados podem ser comprovados mediante consulta ao EFD-Contribuições. Entende que seria ônus fiscal verificar a anterior utilização.

Como já esclarecido neste voto, é da contribuinte o ônus de comprovar a regular apuração e utilização dos créditos na sistemática não cumulativa, eis que, ao descontá-los das contribuições devidas, reduz, em seu benefício, os valores das contribuições a pagar.

(...)

É entendimento da Receita Federal do Brasil que o crédito extemporâneo deve ser apurado mediante a retificação da escrituração e das declarações a cujo período se refere o crédito, desde que observado o prazo prescricional quinquenal previsto no Decreto nº 20.910, de 1932, prazo este que também deve ser observado para apropriação (utilização) do crédito extemporâneo mediante dedução dos valores devidos ou mediante compensação e ressarcimento. Nesse sentido traz-se à colação excertos da Solução de Consulta COSIT nº 486, de 25/09/2017, publicada no DOU de 18/10/2017:

(...)

61. Deveras, a apropriação extemporânea de créditos exige, em contrapartida, a retificação das declarações a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Cumpre destacar aqui as disposições constantes da Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 5 de março de 2010, e da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012: [...]

Ao apropriar crédito extemporâneo de períodos anteriores em período distinto daquele do próprio mês da competência a pessoa jurídica desvirtua a sistemática não cumulativa e acaba por se beneficiar, indevidamente, do prazo prescricional para a sua utilização.

Nesse contexto, não tendo sido comprovada a retificação da EFD-Contribuições e da DCTF dos períodos de competência dos créditos extemporâneos, nada há de se reparar quanto à glosa fiscal.

No mesmo sentido da decisão recorrida as contrarrazões da PFN:

Em relação às despesas com armazenagem e fretes na importação, a fiscalização identificou que esses gastos foram originados em operações realizadas em períodos de apuração anteriores (entre junho/2014 e dezembro 2016), motivo pelo qual o seu aproveitamento no período de 2017 demandaria a comprovação de que tais parcelas já não foram descontadas anteriormente. Essa comprovação, como se sabe, deve ser feita a partir da comprovação de retificação da EFD-contribuições e da DCTF dos períodos de competência dos créditos extemporâneos.

A RECORRENTE tenta fazer prova de que não utilizou tais créditos a partir de prints de registros da empresa. Deixou, porém, de apresentar a documentação exigida pela legislação.

O aproveitamento extemporâneo está sujeito à comprovação da não utilização em exercícios anteriores, para que se evite um duplo aproveitamento. Até 2014 a comprovação se dava a partir do DACON retificador. A partir daquele ano, com base na IN SRFB 1252/2012, passou-se aceitar créditos extemporâneos a partir da comprovação de apresentação de retificação da EFD-Contribuições e da DCTF.

O art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.833/2003 estabelece que o cálculo do crédito deve ser feito no mês da ocorrência. Assim, seguindo o princípio da competência, ele deve ser escriturado no mês em que ocorreu o fato gerador. A utilização em outro mês é possível, nos termos do § 4º daquele dispositivo, mas deve reconhecido no mês em que ocorreu. Sobre o tema discorrem as IN SRF 543/2005, IN SRFB 940/2009 e IN SRFB 1.015/2010, bem como as Soluções de Consulta COSIT n. 324/2017, 355/2017, 416/2017 e 486/2017.

A matéria já é conhecida do CARF, que possui inúmeros precedentes da CRRF, como o Acórdão n. 9303-007.510, julgado em 17/10/2018:

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/11/2008

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de créditos extemporâneo de PIS não cumulativo está condicionado a apresentação dos Dacon retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas DCTF retificadoras.

No mesmo sentido, podemos citar os Acórdãos n. 9303-009.738 e 9303-009.653.

Entendo conforme a decisão recorrida que a recorrente não demonstrou nem mesmo indícios de prova do direito ao crédito extemporâneo alegado.

Acertada a decisão recorrida e no mesmo sentido as contrarrazões acostadas pela PFN portanto adoto seus fundamentos como razão de decidir.

Aprecio,

Não assiste razão à recorrente.

2.6 IMPOSSIBILIDADE DA GLOSA DOS AJUSTES DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS REFERENTES ÀS DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA E TAXAS DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO (ITEM 10 DO TVF) – PARCELA DE AJUSTES

Alega a recorrente que:

Por fim, a Autoridade Fiscal ainda glosou parcela de ajustes de créditos positivos e negativos do PIS e da COFINS, referentes às despesas com publicidade e propaganda e despesas com encargos ou taxas de administração de cartão de crédito, o que resultou em redução dos créditos a ser aproveitados pela Recorrente no período nos montante de R\$ 60.380,38 (PIS) e R\$ 278.115,71 (COFINS), tendo a DRJ ratificado tal entendimento⁷¹.

Ocorre que, conforme se extrai do TVF, as mesmas razões para a glosa dos créditos de PIS e COFINS sobre as referidas despesas com publicidade e propaganda e taxas de administração de cartões de crédito foram utilizadas pela Autoridade Fiscal como fundamento para a glosa dos ajustes de créditos⁷².

Diante do exposto, tendo sido demonstrada a legitimidade dos créditos de PIS e COFINS aproveitados sobre as despesas com publicidade e propaganda e taxas de administração de crédito, uma vez que se trata de despesas essenciais e relevantes para a atividade econômica da Recorrente, resta apenas a este E. Conselho também afastar, como consequência direta, as glosas referentes aos ajustes de créditos positivos e negativos do PIS e COFINS relativos a tais despesas.

A decisão recorrida assim se posicionou:

Quanto aos ajustes de crédito, adotam-se as mesmas razões de decidir antes expostas em relação às despesas que o compõem (publicidade e propaganda e taxas de administradora de cartão de crédito), nada havendo que se reparar.

Em vista das conclusões acerca da impossibilidade do creditamento das despesas de propaganda e taxas da administradora de cartão de crédito e tendo as glosas dos ajustes a mesma razão de decidir entendo pelo acerto da decisão recorrida.

Aprecio,

Não assiste razão à recorrente.

2.7 IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA MULTA EM CASO DE DÚVIDA

Alega a recorrente que:

Todavia, caso venha-se a decidir pela manutenção do lançamento que deu origem a este processo, o que se alega ad argumentandum, e tal decisão não ocorra por unanimidade de votos, isto é, se dê por meio de julgamento em que haverá divergência de entendimentos entre os Julgadores, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração.

Isto porque a exigência de valores a título de penalidades não se coaduna com a dúvida, conforme se afere do artigo 112 do CTN, segundo o qual “A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...)”.

A decisão recorrida assim se pronunciou sobre a multa:

Por fim, acerca da multa de lançamento de ofício, quando verificadas as condições para a imposição de penalidade, a legislação aplicável determina que a multa seja indicada no corpo do Auto de Infração (art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972), pois não se pode olvidar que a penalidade também configura obrigação tributária principal, devendo, portanto, compor o crédito tributário objeto do lançamento, nos termos dos arts. 113, §1º, 139 e 142 do CTN.

Importante esclarecer que a DCTF tem a natureza de instrumento de confissão de dívida (art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13/06/1984). Desse modo, a falta e/ou insuficiência de declaração em DCTF enseja o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário não confessado, a fim de prevenir a decadência.

A multa de lançamento de ofício proporcional tem sua aplicação decorrente de expressa determinação legal (art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996) e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN.

Assim, afastada a espontaneidade da contribuinte mediante procedimento fiscal regularmente instaurado, nos termos do art. 7º, §1º, do Decreto nº 70.235, de 1972, verificada a falta e/ou insuficiência de declaração e recolhimento da contribuição devida, impõe-se a exigência do crédito tributário correspondente, acrescido da multa de lançamento de ofício, no percentual de 75%.

Sendo clara a infração e a penalidade aplicável, incabível cogitar da aplicação do art. 112 do CTN:

As contrarrazões da PFN no sentido da decisão recorrida :

Segundo a RECORRENTE, não poderá ser aplicada a multa de ofício caso o julgamento no CARF venha a ser tomado por maioria. Ou seja, alega que em caso de decisão não unânime, haveria uma dúvida razoável acerca da ocorrência da infração, o que atrairia o art. 112 do CTN.

Em primeiro lugar, é importante destacar que o julgamento por maioria não demonstra uma dúvida. Ele exprime a certeza do órgão, expressa pela técnica da decisão majoritária.

Em segundo lugar, porque não há que se pode aplicar um preceito de natureza penal tributária, como o art. 112 do CTN, criado para situações de infração penal fiscal, como uma norma tributária geral a incidir sobre a obrigação tributária em si.

O art. 112 do CTN é norma de direito penal tributário, de aplicação exclusiva no contexto de ilícitos fiscais. Tem como destinatário o intérprete que enfrenta questão relativa a um acusado, e não atinente a um contribuinte, ou respectiva a um responsável, ou concernente a um sujeito passivo. Esses substantivos são recorrentes no CTN; a expressão contribuinte, por exemplo, é utilizada mais de 25 vezes ao longo de nosso livro de leis fiscais.

A expressão “acusado”, por outro lado, apenas é utilizada duas vezes em todo o texto do CTN: refiro-me ao art. 112, bem como ao art. 203, quando se registra “sujeito passivo, acusado ou interessado”, o que comprova que, do ponto do registro linguístico, “acusado” é expressão que indica categoria circunstancialmente não compreendida na classe “contribuinte”. No contexto discursivo do CTN “contribuinte” é regra, “acusado” é exceção. Isto é, mais matéria fiscal do que matéria penal tributária.

Não se descuida de mandamento hermenêutico que nos dá conta de que “verba cum effectus sunt accipienda”, isto é, “a lei não possui palavras inúteis”. Isto é, a distinção normativa entre “contribuinte” e “acusado” é relevante, no sentido de que àquele primeiro restringe-se uma categoria específica, tratada apenas duas vezes ao longo de todo o código, nas quais se evidencia, à saciedade, a figura em face de quem pesa uma acusação; não se trata, obviamente, das situações que ensejam empate e voto de qualidade no CARF.

No projeto original do CTN, redigido por Rubens Gomes de Sousa, a regra do atual art. 112 do CTN encontrava-se em outra seção. Figurava no então Livro VIII, que tratava das Infrações e Penalidades, mais especialmente no Título I, que disciplinava o que então se denominava de Legislação Tributária Punitiva. Dispunha-se, exatamente, como segue:

Art. 273. A lei tributária que defina infrações ou lhes comine penalidades interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida:

I- Quanto à capitulação legal, a natureza ou as circunstâncias materiais do fato, ou quanto à natureza e extensão de seus efeitos;

II- Quanto à autoria, imputabilidade ou punibilidade

III- Quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no Título III do Livro III, aplicam-se como métodos ou processos seletivos de interpretação da lei tributária a que se refere este artigo os princípios gerais de direito penal, legislados ou não.²

Seguia então o rol de infrações tributárias, em suas qualidades tentada, simples, continuada e formal, o que se estendia às obrigações tributárias ditas acessórias. O projeto de Rubens Gomes de Sousa elencava circunstâncias atenuantes e agravantes, tratando então da reincidência, da sonegação, da fraude e do conluio. O texto também tratava das circunstâncias atenuantes, que reduziam a punibilidade. Também se tratava, no mesmo capítulo, dos infratores (divididos em autores, co-autores e cúmplices), da imputabilidade e da punibilidade. Tinha-se a denúncia espontânea, com as devidas cautelas, como passo indicativo de exclusão de punibilidade. Trata-se de argumento histórico de fortíssimo poder de convencimento, especialmente porque dotado dos critérios de verdade e de honestidade intelectual.

No mesmo espaço normativo que contemplava a regra da interpretação benéfica para o acusado, porquanto transita-se em âmbito de direito penal tributário, definia-se a responsabilidade penal – relativa aos ilícitos fiscais –, bem como as espécies de penalidades, a par de suas aplicações e graduações. Do ponto de vista da construção histórica de nosso CTN comprova-se que a atual regra do art. 112 é, na origem, e assim permanece, como dispositivo hermenêutico que tem como objeto circunstâncias delitivas: é regra interpretativa de direito penal tributário.

Quando do envio do Projeto ao Presidente de República, por intermédio de Exposição de Motivos, redigida pelo então Ministro da Fazenda, Oswaldo Aranha³, registrou-se alteração na disposição das matérias, remetendo-se a regra da interpretação mais favorável para o acusado, para o art. 78, então inserido no contexto das normas alusivas à interpretação da lei tributária. Esse fato é facilmente explicável: optou-se por deixar de lado as disposições relativas às infrações penais e respectivas penalidades.

No entanto, elegeu-se também pela manutenção de uma regra de interpretação de norma penal tributária, a qual seria necessária para eventual exegese de lei nesse sentido, que o Congresso também deveria produzir. A regra de interpretação, porém, deveria ser inserida juntos às disposições de interpretação, porquanto não haveria como se fixar essa disposição em qualquer outro ponto do código, por conta da técnica legislativa e da coerência na construção de norma jurídica dessa importância.

No relatório que instruiu a Exposição de Motivos encaminhada, Rubens Gomes de Sousa, um dos construtores do CTN, esclareceu porque a matéria penal foi retirada do Código:

O Anteprojeto regulava, nos Livros VIII e IX respectivamente, a matéria relativa ao processo tributário administrativo e judicial, incluída pelo seu autor em razão do interesse prática de oferecer um texto único ao exame da crítica. Desde a primeira fase dos seus trabalhos, a Comissão orientou-se no sentido de destacar

essa matéria, para efeito de seu tratamento em leis específicas. Posteriormente, foi recebida a sugestão 835 exatamente nesse sentido. Diferentes considerações justificam essa orientação (...). Além dos dois livros concernentes ao processo, a que se vem de fazer referência, a Comissão eliminou ainda o Livro VII do Anteprojeto, que tratava das infrações e penalidades. A matéria nele contida sofreu rigoroso exame à luz do critério adotado de ‘normas gerais’, daí resultando a preservação apenas dos dispositivos que afetassem a conceituação da obrigação tributária penal em seus aspectos substantivos, dos que encontrassem enquadramento nos preceitos constitucionais relativos aos direitos e garantias individuais, e dos que decorressem da garantia constitucional implícita do devido processo legal (...).⁴

A norma do art. 112 do CTN é de índole penal. Fora originariamente fixada no código junto ao um grupo de regras de direito fiscal criminal. A opção feita pela exclusão da matéria penal do código foi parcial, pelo que, na opinião de um de seus mais expressivos artífices, preferiu-se a manutenção de alguns dispositivos, a exemplo de regra que determina interpretação mais favorável ao acusado, nas hipóteses aventadas pelo código. Esse argumento é nuclear e deve ser levado ao limite. É o núcleo da desconstrução dos argumentos lançados contra a fórmula do CARF.

A mencionada sugestão 835 fora encaminhada pelo Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, sediado no Rio de Janeiro, então Distrito Federal; seguiu a sugestão 836, do mesmo Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, que opinava pela manutenção de requisitos mínimos a serem observados pela União, pelos Estados e pelos Municípios em suas respectivas legislações, 5 a exemplo de regra de interpretação benéfica para o acusado, e não para o contribuinte, bem entendido.

Sufragando os argumentos aqui lançados, autor canônico trata do art. 112 do CTN em capítulo denominado de “A Interpretação do Direito Penal Tributário”, inclusive enfatizando que mencionado artigo “lança dúvida sobre a natureza do ilícito fiscal”, assunto que se propõe a regulamentar, do ponto de vista interpretativo⁶. A compreensão de que o art. 112 do CTN seja regra de direito penal (e, portanto, não aplicável ao caso presente) é também compartilhada por outros autores contemporâneos. De tal modo, na expressão de autora hoje Ministra do STJ:

O dispositivo [art. 112 do CTN] refere-se às normas de direito tributário penal, vale dizer, àquelas que disciplinam as infrações e sanções tributárias. E, assim, aplica-se o princípio universal do direito penal, in dubio pro reo; em caso de dúvida, interpreta-se a lei tributária de modo mais benéfico ao infrator, nas hipóteses apontadas.⁷

Insista-se: a regra do art. 112 do CTN detém natureza penal, qualifica-se como punitiva, e somente pode ser aplicada em caso de infração penal fiscal, e não em qualquer momento ou circunstância de interpretação de regras tributárias em geral.

Vejamos, nas palavras de José Marcelo Rocha:

Sabemos que o tributo não é sanção de ato ilícito. No entanto, as normas tributárias seriam absolutamente inócuas se apenas impusessem obrigações, sem fixar penalidades para aqueles que as desobedecessem. Desse modo, como já referíamos anteriormente, dentro da legislação tributária encontramos dispositivos legais que definem infrações (condutas ilícitas) e que, conseqüentemente, determinam penalidades (principalmente multas). Alguns autores apelidam esta fração do direito tributário de direito tributário penal, eis que se trata de normas contidas em leis tributárias – que regem as relações entre fisco e sujeito passivo -, mas atinentes às punições administrativas aplicáveis àqueles que transgridam o ordenamento tributário.

Esta fração, dada à similitude com o direito penal, absorve deste alguns princípios, como o da retroatividade benigna, estudada anteriormente. Mais um desses dispositivos é o veiculado pelo art. 112 do CTN. Ali, fica estabelecido que as leis tributárias que cuidam de infrações e penalidades, na eventualidade de seus textos não serem tão claros, de modo a suscitar dúvidas quanto ao seu alcance ou aplicação, ensejam ao intérprete o dever de entendê-las da maneira mais benéfica ao infrator.

Trata-se, portanto, da adoção do princípio do in dubio, pro reo. Ou seja, a eventual dúvida sobre a interpretação de lei punitiva deve ensejar ao aplicador (autoridade fiscal ou juiz) posição que seja a mais favorável ao réu. Tal princípio, como dissemos, tem raízes no direito penal. Justifica-se pelo primado da presunção da inocência. Deve a dúvida ensejar decisão que seja a mais favorável ao réu. Em outras palavras, a liberdade é a regra e o castigo, uma exceção. Os incisos do art. 112 estabelecem uma listagem das dúvidas que possivelmente surgirão na interpretação e aplicação da lei tributária punitiva.⁸

Outra autora contemporânea também vincula o art. 112 do CTN a discussões de natureza substancialmente fiscais, no sentido que segue, em passo que antecede a indicação do mencionado artigo:

E, no tocante as penalidades, o Código Tributário Nacional apresenta-se em conformidade com o disposto na vigente Constituição Federal, segundo a qual a lei penal poderá retroagir para beneficiar o réu (art. 5º, XL). É dizer, lei posterior benéfica ao infrator tem efeitos retroativos por expressa determinação constitucional (...).⁹

O direito penal transita em torno da relação entre a adequação do fato ao tipo legal, o que resulta na constatação da antijuridicidade; o direito tributário transita na declaração de juridicidade de um crédito do Estado.¹⁰ Quando os dois campos se aproximam há preponderância das estruturas liberais dos institutos penal, medidas, no campo interpretativo, pela regra do art. 112 do CTN. O ponto em comum reside, tão somente, no campo da tipificação¹¹. Além do que, percebe-se alguma aproximação conceitual entre o art. 112 do CTN com o art. 386 do Código

de Processo Penal¹², ainda que não se possa afirmar que a parêmia in dubio pro reu corresponda, sem dúvidas, a um imaginário in dubio pro contribuinte.

Entendo como acertada a decisão recorrida e adoto seus fundamentos como razão de decidir.

Aprecio,

Não assiste razão à recorrente.

3 CONCLUSÃO

Por todo o exposto voto por conhecer dos recursos de ofício e voluntário e rejeitar a preliminar de nulidade para, no mérito, negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, redator designado

1. Sem prejuízo da sabedoria do Conselheiro Márcio, ousou dele divergir.

2.1. A prova dos autos nos conta que a **Recorrente** presta, por si, serviços de publicidade a seus clientes e terceiriza alguns destes serviços incorrendo em custos:

4.2 Publicidade – denominada internamente como “VPC – verba de propaganda cooperada”

O cliente interessado nos serviços contrata a Netshoes para desenvolver ações de marketing, que consistem na montagem de peças publicitárias para divulgação dos produtos do cliente no sítio eletrônico da Empresa. Ao final do mês, a Netshoes gera um relatório de acessos para acompanhamento da efetividade da ação de marketing.

Em geral, a atividade pode ser executada pela Netshoes de duas maneiras: a primeira consiste em receber produtos enviados pelos clientes para ações de marketing, desenvolver a peça publicitária e posteriormente realizar a carga no sítio eletrônico da Empresa; e a segunda se caracteriza pelo recebimento de uma peça publicitária pronta do cliente e realizar a carga no sítio eletrônico da Empresa, sem necessidade de nenhum tratamento por parte da Netshoes.

(fl. 26)

Com base nas evidências colhidas, constatamos que a Netshoes presta serviços de publicidade em meio digital aos seus clientes, suportados por contratos de prestação de serviços de publicidade, notas fiscais e notas de débito emitidas, comprovação de valores recebidos pela prestação dos serviços e documentação de campanhas de divulgação realizadas para clientes.

(fl. 45)

➤ **Publicidade e propaganda no próprio Marketplace:**

The screenshot displays the Netshoes website interface. At the top, there is a search bar with the text "O que você está procurando?". Below the search bar, a section titled "CONHEÇA NOSSAS LOJAS PARCEIRAS" features a carousel of partner store advertisements. The carousel includes logos for FUT FANTASIA, a bicycle brand, CORPO RESULTADO, and GENIS. Below the carousel, a "PUBLICIDADE" section shows a grid of seven product listings, each with an image, a title, a price, and a source attribution. The products listed are:

Produto	Preço	Fonte
Chuteira Campo Penalty Soccer ...	R\$ 49,99	Penalty
Homens e crianças chuteir...	R\$ 53,00	Wish
Chuteira Camp...	R\$ 62,99	Loja Cha...
Chuteira Nike Tiempo Legend...	R\$ 149,90	Hermelu
Chuteira Campo Diadora Slip On...	R\$ 69,99	Shop Vas...
Chuteira Nike Bravata II Tf 84...	R\$ 149,90	Hermelu
Chuteira Camp...	R\$ 265,90	Lojas Ra...

	2017	
	BRL	%
Pessoal	RS 141.829	28%
Marketing	213.305	42%
Leasing operacional	20.741	4%
Taxas de cartão de crédito	36.379	7%
Serviços de tecnologia da informação	1.414	0%
Amortização e depreciação	4.312	1%
Consultoria	994	0%
Provisão de perdas	25.443	5%
Comissões de vendas e royalties	16.979	3%
Despesas com imóveis	12.556	2%
Outros	35.256	7%
Total	509.208	100%

2.1.1. Contudo, não resta claro qual a parcela dos custos com P&M estão vinculados ao serviço por si prestado e qual encontra-se relacionada com a mera atividade comercial, que engloba autopromoção da marca da **Recorrente** e simples divulgação das peças publicitárias prontas de seus clientes (como destaca o relatório da PWC).

2.2. Outrossim, é indubitável (porquanto descrito no item 9.7.6 do TVF que a **Recorrente** presta o serviço de frete de venda a seus clientes. Do mesmo modo, a **Recorrente** trouxe aos autos contratos que demonstram a subcontratação dos fretes de venda:

"9.7.6. Com efeito, relevante assinalar que, quando o valor do frete, constante no documento fiscal, integrar a operação da venda, sendo o ônus suportado pelo adquirente, o seu valor integra o produto da venda e, por conseguinte, compõe a receita bruta da pessoa jurídica vendedora, conforme disposto na Lei nº 12.973/2014, a qual estabelece que, a receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações em conta própria. Desta forma não há possibilidade de crédito para o vendedor, visto que o mesmo não obteve despesa e sim receita;" (g.n.)

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE

Pelo presente instrumento de Contrato de Prestação de Serviços de Transporte, de um lado,

NS2. COM INTERNET S/A, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob nº 09.339.936/0001-16, com sede na Rua Vergueiro, nº 943, Liberdade, São Paulo/SP, neste ato representada na forma de seu Estatuto Social, doravante denominada "**CONTRATANTE**"; e de outro lado

NHL LOGISTICA INTELIGENTE LTDA EPP, nome fantasia NOW LOGISTICA INTELIGENTE, inscrita no CNPJ/MF sob nº 20.712.076/0001-57, com sede na Rua ATILIO THOMAZZI, 230 / GALPÃO 05 – BAIRRO LARANJEIRAS – CAIEIRAS, São Paulo/SP, neste ato representada na forma de seu Contrato Social, doravante denominada "**CONTRATADA**",

I - DO OBJETO

CLÁUSULA 1ª: O objeto do presente contrato é a prestação de serviços pela **CONTRATADA** de recepção, coleta, transporte e entrega, inclusive domiciliar, de mercadoria e/ou produtos de propriedade da **CONTRATANTE** em todo território nacional.

2.2.1. Contudo, tendo em vista a forma de pagamento dos fretes (por regiões, peso das entregas e quilometragens) não resta claro dos autos a vinculação dos fretes de venda (descritos em nota fiscal de venda) com as despesas indicadas como frete de venda, o que também requer esclarecimentos por parte da **Recorrente**.

2.3. Por fim, conforme planilha coligida às fls. 16 do Recurso Voluntário, se correta a reapuração fiscal, a **Recorrente** recolheu as contribuições à maior nos meses de janeiro a abril, setembro e outubro de 2017, valores estes que não foram imputados no presente lançamento de ofício:

PIS/Pasep (2017)			
	PIS em DCTF (linha 346 Anexo I)	PIS após Reapuração Fiscal (linha 344 Anexo I)	Diferença Lançada
Janeiro	436.113,14	-	-
Fevereiro	399.414,64	-	-
Março	517.496,37	241.558,77	-
Abril	456.334,46	148.374,42	-
Maió	574.019,11	692.887,02	118.867,91
Junho	530.959,83	1.127.101,50	596.141,67
Julho	24.708,48	750.879,20	726.170,72
Agosto	34.124,73	349.792,08	315.667,35
Setembro	24.769,63	-	-
Outubro	46.146,27	-	-
Novembro	50.477,11	1.695.269,67	1.644.792,56
Dezembro	27.061,69	812.092,71	785.031,02
Total	3.121.625,46	5.817.955,37	4.186.671,23

COFINS (2017)			
	COFINS em DCTF (linha 411 Anexo I)	COFINS após Reapuração (linha 409 Anexo I)	Diferença Lançada
Janeiro	2.023.970,09	-	-
Fevereiro	1.850.936,60	-	-
Março	2.397.639,55	1.000.744,42	-
Abril	2.119.221,58	601.656,19	-
Maió	2.688.453,62	3.167.840,15	479.386,53
Junho	2.482.922,98	5.150.316,26	2.667.393,28
Julho	147.843,65	3.392.060,75	3.244.217,10
Agosto	187.046,35	1.586.785,40	1.399.739,05
Setembro	130.617,94	-	-
Outubro	236.944,74	-	-
Novembro	245.611,72	7.686.802,51	7.441.190,79
Dezembro	139.351,91	3.701.651,58	3.562.299,67
Total	14.650.560,73	26.287.857,25	18.794.226,40

2.3.1. No entanto, não há nos autos prova de consumo do excesso dos créditos em períodos posteriores (quer em escrita, quer em PERDCOMPs) o que também nos leva à diligência para esclarecimentos.

3. Ante o exposto, voto por converter o julgamento em diligência para que a recorrente segregue as despesas de publicidade e propaganda entre os custos do serviço prestado de publicidade e as despesas vinculadas às atividades de revenda (e-commerce); para que a recorrente vincule as despesas de frete tomadas como crédito com os valores glosados, vincule as receitas de frete com os conhecimentos de transporte e vincule os custos incorridos com essas receitas de frete; para apurar se houve duplicidade de aproveitamento dos créditos extemporâneos entre o período de geração e o período de utilização, bem como de alteração de critérios de rateio, em razão da alteração do regime de competência.

Assinado Digitalmente

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto