



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.720262/2017-65
Recurso Voluntário
Resolução nº 3201-003.436 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de novembro de 2022
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente NS2.COM INTERNET S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência, para que a unidade responsável cumpra a diligência formulada por meio da Resolução nº 3201-002.445, de 18/12/2019, em seus exatos termos, inclusive com a intimação do Recorrente para se manifestar. Concluída a diligência em sua íntegra, deverá o processo retornar ao CARF para prosseguimento.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ricardo Sierra Fernandes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Márcio Robson Costa, Marcelo Costa Marques D Oliveira (suplente convocado), Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

"Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foram lavrados os Autos de Infração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 1877/1894), como segue:

Fl. 2 da Resolução n.º 3201-003.436 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720262/2017-65

Cofins – período: 01/2014 e 12/2015	
Contribuição	R\$ 34.298.953,20
Juros de Mora	R\$10.540.764,49
Multa Proporcional	R\$ 25.724.214,81
Valor do Crédito Apurado	R\$ 70.563.932,81
PIS/Pasep – período: 01/2014 e 12/2015	
Contribuição	R\$ 7.439.403,23
Juros de Mora	R\$2.284.164,95
Multa Proporcional (Passível de Redução)	R\$ 5.579.552,34
Valor do Crédito Apurado	R\$ 15.303.120,52

A autuação ocorreu em virtude de créditos não-cumulativos descontados indevidamente na apuração das contribuições e recolhimento do PIS e Cofins de forma insuficiente, conforme informação constante do Termo de Verificação Fiscal, juntado aos autos às fls. 1870/1876.

No aludido termo, destaca a fiscalização que a contribuinte descontou valores a título de créditos de PIS e Cofins sobre taxa de administração de cartões de crédito, gastos com veiculação de publicidade na internet, propaganda e marketing, provedor de internet, manutenção e operação de plataformas eletrônicas e outros serviços de informática, pesquisas de mercado, intermediação de vendas, bem como aquisição de material de embalagem em desacordo com o disposto no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, tendo em vista que tais dispêndios não se enquadram entre as despesas para as quais há previsão legal de apropriação de créditos. Por essa razão, tais créditos foram glosados pela fiscalização.

Além disso, em vários períodos de apuração os valores apurados como devidos na Escrituração Fiscal Digital - EFD-Contribuições foram declarados de forma insuficiente nas correspondentes DCTF.

Constatou também a fiscalização que a contribuinte omitiu, na ficha 100 - "Demais Documentos", os números das notas fiscais de entrada, o nome e o CNPJ dos prestadores de serviços e a descrição desses mesmos serviços (propaganda e publicidade sobre os quais houve o desconto de créditos), sujeitando-se à multa de 3% sobre o valor das transações comerciais escrituradas de forma incompleta em cada período de apuração, conforme legislação correlata.

Os créditos de PIS e Cofins glosados, os quais geraram a insuficiência de recolhimentos, foram lançados no auto de infração, que ora se analisa.

Cientificada, por meio de sua Caixa Postal, considerando seu domicílio tributário eletrônico (DTE), em 22/09/2010, a interessada apresentou, tempestivamente, a impugnação (fls. 1925/1960) e documentos anexos, que será, a seguir sintetizada.

Alega, preliminarmente, nulidades do Auto de Infração.

No tópico, "Nulidades do Auto de Infração: Erros de Cálculo", argumenta que a fiscalização recalculou a base de cálculo, incorrendo em quatro erros de cálculo:

(i) a fiscalização desconsiderou que a requerente discute, em duas ações judiciais, a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, com depósito judicial dos respectivos montantes desde novembro de 2014. Desse modo, alega que ao recompor a base de cálculo, a fiscalização deduziu como "imposto pago" apenas o montante recolhido diretamente aos cofres públicos, sem considerar os depósitos judiciais, o que acarreta a nulidade do auto de infração;

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-003.436 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720262/2017-65

(ii) independentemente da existência de qualquer ação judicial, o STF já pacificou o entendimento de que o ICMS não deve ser incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins, conforme decisão proferida no RE 574.706, com Acórdão publicado;

(iii) houve uma interpretação equivocada da fiscalização sobre a natureza das atividades da requerente, a qual entendeu que não teria direito ao crédito sobre insumos uma vez que a atividade que desenvolve é comercial. Contudo o raciocínio da fiscalização está incorreto, tendo em vista que desenvolve atividade de alta complexidade que envolve a produção de mercadorias e a prestação de serviços;

(iv) a fiscalização não considerou os valores registrados como "ajustes de créditos" no cálculo do PIS e da Cofins devidos pela requerente, o que constitui erro que deve ser sanado por essa DRJ.

Ainda no tocante às nulidades, no tópico "A nulidade do Auto de Infração", alega que o auto de infração deve conter a determinação da exigência formulada, de modo a indicar claramente o valor do crédito tributário dele exigido. A indicação equivocada do *quantum debeatur* acarreta a sua nulidade, conforme entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Os graves erros cometidos pela fiscalização resultam em nulidade da exigência fiscal, devendo a autuação ser cancelada independente do exame de mérito ou reduzido nos montantes cobrados indevidamente ou em duplicidade.

No mérito, alega primeiramente, que é uma empresa que atua nos segmentos de logística, produção de bens, prestação de serviços e comercialização de mercadorias, sendo o relacionamento com os clientes, exclusivamente pela internet. Afirma que não se trata de uma empresa de varejo dedicada à comercialização de mercadorias, mas uma instituição que oferece uma gama de produtos e serviços com o objetivo de atingir a sua missão ("conectar pessoas a uma vida com mais estilo e simplicidade").

Argumenta, em síntese, que o esforço empresarial está na integração da cadeia produtiva, que envolve todas as etapas subsequentes à fabricação do bem ou produto. Neste sentido, explica que obtém o produto do fabricante e atua em todas as etapas para colocar o bem em condição de venda e comercialização: separação e individualização das mercadorias produzidas, controle de estoque, logística de transporte para centros de distribuição, logística de armazenamento, serviços para colocar os produtos em condições de uso, consultoria e prestação de informações sobre o produto e suas características técnicas, serviços de customização e adaptação às necessidades dos consumidores e transporte para o domicílio do consumidor. Todas essas atividades não envolvem, em momento alguma, esforço de vendas ou atividade de natureza comercial, mas são todas longas etapas no processo produtivo de um bem destinado à venda. Afirma que a empresa atua no processo produtivo de bens ou produtos e não a simples comercialização de mercadorias, o que lhe proporciona o direito ao crédito do PIS e da Cofins sobre insumos.

Subsidiariamente, no tópico "A impossibilidade de Vedação de Créditos sobre Insumos para Empresas Comerciais", alega que a legislação não veda o aproveitamento de créditos por empresas exclusivamente comerciais porquanto a lista de dispêndios passíveis de creditamento é apenas exemplificativa, de forma que deve ser admitido o aproveitamento de créditos sobre todos aqueles dispêndios essenciais para a geração de receitas, sendo que a suposta vedação ao aproveitamento de créditos é ilegal e inconstitucional.

Quanto à multa e os juros selic, alega que a multa de ofício de 75% é desproporcional à suposta infração cometida pela requerente, devendo ser reduzida para um valor mais justo. No tocante aos juros sobre a multa de ofício, alega que a Lei nº 9.430, de 1996, não autoriza a cobrança de juros sobre as multas de ofício, de forma que a exigência deve ser cancelada nesse ponto. Quanto à taxa Selic, argumenta que está só poderá incidir sobre o crédito tributário principal, não podendo recair sobre a multa de ofício, que é penalidade e não tem natureza tributária.

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-003.436 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720262/2017-65

A seguir discorre sobre a essencialidade de cada uma das despesas que foram glosadas, para ao final pleitear o acolhimento integral da presente impugnação e o imediato cancelamento do Auto de Infração em tela, bem como protesta ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários."

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação e apresenta a seguinte ementa:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. EMPRESA COMERCIAL. NÃO APLICAÇÃO.

Para pessoas jurídicas que pratiquem atividade comercial, custos e despesas não podem ser configurados como insumos, pois tal termo somente é aplicável nas atividades de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. MULTA DE OFÍCIO

Cobram-se juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), e multa de ofício, por expressa previsão legal.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. INCONSTITUCIONALIDADE.

Em matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo STF, em sede de julgamento de processos nos quais foi admitida a repercussão geral, as unidades da RFB devem reproduzir o entendimento adotado apenas quando se tratar de decisões definitivas de mérito e somente após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. EMPRESA COMERCIAL. NÃO APLICAÇÃO.

Para pessoas jurídicas que pratiquem atividade comercial, custos e despesas não podem ser configurados como insumos, pois tal termo somente é aplicável nas atividades de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. MULTA DE OFÍCIO

Cobram-se juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), e multa de ofício, por expressa previsão legal.

PIS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. INCONSTITUCIONALIDADE.

Em matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo STF, em sede de julgamento de processos nos quais foi admitida a repercussão geral, as unidades da RFB devem reproduzir o entendimento adotado apenas quando se tratar de decisões definitivas de mérito e somente após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-003.436 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720262/2017-65

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido"

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, os seguintes argumentos:

(i) quando da lavratura do Auto de Infração, a Autoridade Fiscal recalculou a base de cálculo apurada pela Recorrente e incorreu em quatro graves erros de cálculo:

a) o primeiro erro de cálculo decorre de a Fiscalização não ter considerado os valores de “ajustes de crédito” no cálculo do PIS e da COFINS devidos pela Recorrente;

b) o segundo erro de cálculo decorre do fato que a Fiscalização desconsiderou determinados depósitos judiciais realizados pela Recorrente em ações judiciais que discutem a inclusão do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo do PIS e da COFINS;

c) o terceiro erro de cálculo é que, independentemente da existência de qualquer ação judicial, o Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento de que o ICMS não deve ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS. A decisão foi proferida no julgamento do RE 574.706, com acórdão já publicado;

d) o quarto erro de cálculo decorre de uma interpretação equivocada da Fiscalização sobre a natureza das atividades da Recorrente. Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (TVF), a Fiscalização entendeu que a Recorrente não teria direito ao aproveitamento de créditos sobre insumos, por entender que a empresa desenvolve atividade comercial.

(ii) os erros cometidos pela Fiscalização resultam na nulidade da exigência fiscal discutida nos autos, de tal modo que a autuação deve ser cancelada independentemente de qualquer exame de mérito, ou reduzido nos montantes cobrados indevidamente;

(iii) as autoridades fiscais glosaram determinados créditos de PIS e de COFINS sob a alegação exclusiva que a sua atividade econômica não autoriza o crédito de PIS e de COFINS sobre insumos;

(iv) o Auto de Infração discute exclusivamente se:

a) a Recorrente atua na produção de bens ou produtos; e

b) subsidiariamente, caso entenda-se que a Recorrente é uma entidade puramente comercial, se as empresas comerciais podem aproveitar créditos de PIS e de COFINS.

(v) é empresa que atua nos segmentos de logística, produção de bens, prestação de serviços e comercialização de mercadorias, cujo relacionamento com os clientes se dá exclusivamente pela internet;

(vi) atua como importante elo na cadeia produtiva de bens e serviços, de forma que é legítimo o aproveitamento de créditos de PIS e de COFINS;

(vii) não existe vedação ao aproveitamento de créditos por empresas puramente comerciais (o que não é o seu caso);

(viii) atua em múltiplos segmentos e participa do processo produtivo de mercadorias, portanto, está autorizada a aproveitar créditos de PIS e de COFINS sobre insumos;

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-003.436 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720262/2017-65

(ix) não se trata de uma empresa de varejo dedicada à comercialização de mercadorias, mas sim uma instituição que oferece uma gama de produtos e serviços;

(x) a operação de “compra e venda” é apenas uma das etapas do seu longo e complexo processo produtivo;

(xi) nas operações realizadas pela internet – e em especial quando envolvem empresas com a sua complexidade e dimensões – o esforço empresarial é integralmente dedicado ao processo produtivo do bem ou produto;

(xii) praticamente todos os seus empregados estão envolvidos na oferta de uma solução completa de informação, serviços, customização e logística – e não na operação de venda em si;

(xiii) o relacionamento com o cliente se dá em múltiplas dimensões (para oferta de um pacote completo de comodidade) e não apenas no contexto do ponto de venda.

(xiv) que dos seus 2.148 funcionários em 2015, apenas 75 atuavam na operação específica de compra e venda, com o faturamento das transações para os clientes (3%) de todo o seu quadro de empregados);

(xv) O esforço empresarial da Recorrente está na integração da cadeia produtiva, que envolve todas as etapas subsequentes à fabricação do bem ou produto;

(xvi) obtém o produto do fabricante e atua em todas as etapas para colocar o bem em condição de venda e comercialização: separação e individualização das mercadorias produzidas, controle de estoque, logística de transporte para centros de distribuição, logística de armazenamento, serviços para colocar o produto em condição de uso, consultoria e prestação de informações sobre o produto e suas características técnicas, serviços de customização e adaptação às necessidades dos consumidores e transporte para o domicílio do consumidor;

(xvii) todas essas atividades não envolvem, em momento algum, esforço de vendas ou atividade de natureza comercial, sendo longas etapas no processo produtivo de um bem destinado à venda;

(xviii) não resta qualquer dúvida de que a empresa atua no “processo produtivo de bens ou produtos” e não na simples comercialização de mercadorias;

(xix) expõe através de explicações e fotos o que seriam as etapas do seu processo produtivo;

(xx) é uma empresa que atua na produção de bens ou produtos destinados à venda;

(xxi) auferir volume anual significativo de receitas com prestação de serviços e outros serviços correlatos:

a) Serviço de Market Place: disponibiliza plataforma eletrônica de e-commerce para que terceiros vendam os seus produtos. É remunerada pelos usuários da plataforma. Essa receita é oferecida à tributação pelo PIS, COFINS e ISS;

b) Serviço de Customização: atua na personalização de produtos com o objetivo de oferecer soluções customizadas aos seus clientes.;

c) Serviços de Logística: atua fortemente no setor de logística, com entrega de mercadorias e produtos em todo o território nacional.

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-003.436 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720262/2017-65

d) Promoção e publicidade: recebe remuneração pela publicidade efetuada em benefício das outras empresas e instituições, bem como pelo atingimento de determinadas metas de exposição das marcas;

e) Revenda de espaços publicitários: adquire espaços publicitários e revende para terceiros.

(xxii) a Lei 10.637/02 e a Lei 10.833/03 permitem o aproveitamento de créditos sobre “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”;

(xxiii) em razão da complexidade e das particularidades das atividades desenvolvidas pela Recorrente, não restam dúvidas de que as suas atividades são todas direcionadas para o processo produtivo de bens ou produtos – e não à simples comercialização de mercadorias;

(xxiv) mesmo que se entenda que exerce atividade puramente comercial, não se pode vedar os créditos de insumos;

(xxvi) ainda que se entenda que é uma empresa que não atua na produção de bens ou produtos; e que o rol de despesas passíveis de crédito é exaustivo (e não exemplificativo), o que se admite apenas para argumentar, a suposta vedação ao aproveitamento de créditos por empresas puramente comerciais é inconstitucional e ilegal;

(xxvii) as premissas da Fiscalização estão equivocadas, sendo elas:

a) Primeira Premissa do Argumento da Fiscalização: a Recorrente tomou crédito de PIS e de COFINS sobre despesas de taxa de administradora de cartão de crédito, de publicidade, de tecnologia, dentre outras.

b) Segunda Premissa do Argumento da Fiscalização: as empresas que atuam no setor comercial (o que não é exclusivamente o caso da Recorrente) não podem tomar créditos sobre insumos.

c) Conclusão da Fiscalização: devem ser glosados os créditos de PIS e de COFINS apropriados pela Recorrente (taxa de administradora de cartão de crédito, etc...).

(xxviii) o conceito de insumo deve ser analisado de forma ampla, de modo a contemplar a totalidade dos dispêndios essenciais para o processo produtivo da empresa, do qual resulta a geração de sua receita e faturamento;

(xxix) todos os custos e despesas com bens e serviços que sejam imprescindíveis às atividades empresariais devem ser caracterizados como insumos e, portanto, geram direito ao crédito, nos termos dos artigos 3º, II, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03;

(xxx) o Superior Tribunal de Justiça - STJ decidiu recentemente, na sistemática dos recursos repetitivos, que o conceito de insumos deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância para as atividades da pessoa jurídica;

(xxxi) possui uma plataforma eletrônica que integra os seus clientes ao processo produtivo de bens ou produtos. O contato com os seus consumidores se dá exclusivamente através da plataforma eletrônica, na qual as pessoas físicas e jurídicas podem escolher uma gama de produtos, serviços e comodidades oferecidas;

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-003.436 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720262/2017-65

(xxxii) não existe um estabelecimento físico onde possa atrair novos clientes, desenvolver as suas atividades ou gerar novas fontes de receita. A plataforma para contratação das soluções integradas oferecidas é o seu *website* na internet;

(xxxiii) existe apenas uma única forma de atrair novos clientes e gerar novas receitas: o investimento em publicidade, propaganda e marketing, pois não consegue chegar aos potenciais consumidores pela via tradicional (através de um estabelecimento em boa localização, por exemplo), sendo absolutamente necessária a divulgação da sua marca e das soluções integradas que oferece aos seus clientes.

(xxxiv) não seria possível o desenvolvimento das suas atividades operacionais sem o investimento em propaganda e marketing. Caso não invista em propaganda e marketing, não conseguiria ter sequer um único cliente em sua plataforma virtual;

(xxxv) as despesas incorridas com o pagamento das taxas cobradas pelas administradoras de cartões de crédito configuram verdadeiros insumos, isto é, os serviços prestados pelas operadoras de cartões são essenciais à viabilização das atividades de comercialização de mercadorias bem como de intermediação de vendas, estando, portanto, diretamente relacionados à sua atividade-fim;

(xxxvi) tem como atividade precípua a venda soluções integradas via comércio eletrônico, ambiente em que praticamente a totalidade dos pagamentos são feitos pelo uso de cartões de crédito;

(xxxvii) apenas aproveita créditos de PIS e de COFINS sobre as despesas de tecnologia intrinsecamente relacionadas com a sua plataforma de vendas e a geração de receitas. Não é efetuado o aproveitamento de créditos sobre as despesas com tecnologia de setores que não estão diretamente vinculados à geração de receitas (sistemas administrativos, despesas relacionadas à gestão de áreas de backoffice, etc...);

(xxxviii) investe maciçamente em provedores de banda de internet, desenvolvimento, manutenção e operação de plataformas eletrônicas, além de outros serviços de tecnologia que permitam o desenvolvimento de suas atividades;

(xxxix) é companhia aberta com ações em circulação na Bolsa de Nova Iorque. Caso deixe de investir em tecnologia e de gerar receitas, a empresa entrará em colapso e gerará enorme prejuízo aos acionistas controladores e minoritários. A ausência de investimento em tecnologia pode gerar consequências criminais e administrativas graves aos seus administradores;

(xl) parcela de suas embalagens é vendida aos seus clientes, de forma que é inquestionável o direito ao crédito, uma vez que se trata de material adquirido para revenda. Portanto, não há que se discutir se a empresa possui direito ao aproveitamento de créditos sobre essa parcela;

(xli) esclarece que a embalagem, seja para armazenar o produto e mantê-lo conservado, seja para o frete de entrega para o consumidor final ou para embalagem de presente, está ligada à preservação do produto para que esse seja atrativo ao consumo e gere receitas oriundas da sua venda. Dessa forma, despesas decorrentes de aquisição de embalagem são corriqueiras e essenciais a sua atividade, não tratando-se de meras liberalidades, mas sim do mínimo para tornar o produto comercializável;

(xlii) As pesquisas de mercado tem os seguintes objetivos:

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-003.436 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720262/2017-65

- a) conhecer o perfil do cliente;
 - b) perceber a estratégia dos concorrentes e observar seus pontos fortes e fracos;
 - c) analisar os fornecedores e as empresas que fornecem os produtos e serviços similares;
 - d dimensionar o mercado, identificando o segmento mais lucrativo; e
 - e) detectar novas tendências e avaliar a performance de seus produtos e serviços.
- (xliii) fica claro a essencialidade desse tipo de investimento se tido em mente a vastidão e dinamicidade do mercado atual;
- (xliv) a multa aplicada se apresenta desproporcional;
- (xlv) incabível a aplicação de juros sobre a multa de ofício; e
- (xlvi) a taxa SELIC não pode ser aplicada aos créditos tributários, em razão da sua abusividade.

A Recorrente anexou aos autos Laudo de Constatação elaborado pela PricewaterhouseCoopers Assessoria Empresarial Ltda, que no seu entendimento corroboram que desempenha diversas atividades caracterizadas como prestação de serviços.

Devidamente intimada a se manifestar, a Procuradoria da Fazenda Nacional não se pronunciou nos autos.

O julgamento do processo foi convertido em diligência através da Resolução nº 3201-002.445, de 18/12/2019 em que foram requeridas a adoção das seguintes providências: (i) a Unidade de Origem (preparadora) analisar o argumento e as provas acostadas aos autos acerca da desconsideração de ajustes de créditos de PIS/Cofins, apresentado no tópico “A” da peça recursal; (ii) analisar a argumentação produzida pela Recorrente referente a alegada prestação de serviços, a qual deve ser comprovada documental e com a identificação dos créditos que a Recorrente pretende aproveitar; (iii) a Recorrente ser intimada a comprovar, documentalmente, a receita de prestação de serviços que alega auferir e a identificar os créditos de PIS/Cofins que dela decorrem; (iv) a autoridade administrativa elaborar relatório conclusivo em relação aos temas objetos da presente diligência; (v) ser oportunizada à Recorrente o conhecimento dos procedimentos efetuados pela repartição fiscal, inclusive do relatório elaborado pela fiscalização, com abertura de vistas pelo prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável uma vez por igual período, para que se manifeste, para, na sequência, os autos retornem a este colegiado para prosseguimento do julgamento.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Jundiaí-SP (SEFIS – Serviço de Fiscalização) elaborou o Relatório de Diligência Fiscal (e-fls. 3596/3598), no qual apresenta seu entendimento sobre a Diligência solicitada.

Devidamente intimada, a Recorrente apresentou manifestação em que contesta o resultado do Termo de Diligência Fiscal referido.

Na sequência, novo Relatório de Diligência Fiscal (e-fls. 3686/3689) foi confeccionado, tendo a Recorrente se manifestado sobre o mesmo.

É o relatório.

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-003.436 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720262/2017-65

Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

Conforme relatado, o julgamento do processo foi convertido em diligência. Ocorre que, referida diligência não foi atendida nos termos determinados por este Colegiado de Julgamento.

Tem-se, objetivamente, que o processo não está apto para julgamento em razão do descumprimento por parte da Unidade de Origem do determinado na Resolução nº 3201-002.445, de 18/12/2019.

No voto proferido foram consignadas as providências que deveriam ter sido adotadas, tanto por parte da Douta Fiscalização, quanto pela Recorrente.

Para melhor compreensão do caso, importante transcrever novamente as determinações contidas na diligência:

“Assim, deve a Unidade de Origem (preparadora) analisar o argumento e as provas acostadas aos autos acerca da desconsideração de ajustes de créditos de PIS/Cofins, apresentado no tópico “A” da peça recursal.

Outro tema que merece melhor análise e demanda a conversão do feito em diligência se refere a necessidade de se analisar a argumentação produzida pela Recorrente referente a alegada prestação de serviços, a qual deve ser comprovada documental e com a identificação dos créditos que a Recorrente pretende aproveitar.

No tópico deve a Recorrente ser intimada a comprovar, documentalmente, a receita de prestação de serviços que alega auferir e a identificar os créditos de PIS/Cofins que dela decorrem.

Neste contexto, deve ser procedida a intimação da Recorrente para que no prazo de 60 (sessenta) dias, renovável uma vez por igual período, a apresentar os documentos necessários para o cumprimento da diligência ora proposta.

Deve, ainda, a autoridade administrativa elaborar relatório conclusivo em relação aos temas objetos da presente diligência.

Isto posto, deve ser oportunizada à Recorrente o conhecimento dos procedimentos efetuados pela repartição fiscal, inclusive do relatório elaborado pela fiscalização, com abertura de vistas pelo prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável uma vez por igual período, para que se manifeste, para, na sequência, os autos retornem a este colegiado para prosseguimento do julgamento.

Cumpridas as considerações anteriormente especificadas, voto por converter o julgamento do Recurso em diligência, para que a unidade preparadora: a) analise o argumento e as provas acostadas ao recurso acerca da desconsideração de ajustes de créditos de PIS/Cofins; e b) intime a Recorrente a comprovar, documentalmente, a receita de prestação de serviços que alega auferir e a identificar os créditos de PIS/Cofins que dela decorrem.”

Possui razão a Recorrente quando consigna em sua manifestação que:

“10. Ao se manifestar sobre o erro de cálculo cometido pela Fiscalização ao recalculer a apuração do PIS e da COFINS supostamente devidos sem computar créditos que não foram objeto de glosa neste processo administrativo, o Relatório Conclusivo de Diligência se limitou a trazer afirmação genérica no sentido de que *“inexistem ajustes de crédito que deixaram de ser considerados na apuração do PIS e da Cofins no regime não-cumulativo”* (fl. 3.686).

11. Ou seja, a despeito de expressa determinação deste E. CARF acerca da necessidade de o processo retornar à Unidade de Origem para a devida análise dos argumentos e das provas apresentadas pela Requerente em relação aos erros de cálculo identificados no

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-003.436 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720262/2017-65

Auto de Infração, após prévia omissão da Autoridade Fiscal sobre este ponto, em nenhum momento o Relatório Conclusivo de Diligência se manifestou sobre os argumentos e documentos apresentados pela Requerente.

12. Muito pelo contrário: o Relatório Conclusivo de Diligência apenas alega, em dois simples parágrafos, que todos os ajustes de créditos já foram considerados pela Autoridade Fiscal no momento de apuração do PIS e da COFINS supostamente devidos pela Requerente.

(...)

14. Conforme já mencionado em outras peças relevantes do presente Processo Administrativo, as Autoridades Fiscais reconstituíram a apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS de acordo com arquivos de Excel juntados no processo administrativo conforme os Termos de Anexação de Arquivo Não-Paginável da fl. 1901 (período de 2014) e fl. 1902 (período de 2015). Para evidenciar o explícito erro de cálculo cometido pela Fiscalização, segue análise exemplificativa da apuração da COFINS devida no período de 2015 (fl. 1902).

15. A aba “COFINS DEVIDO 2015” demonstra o procedimento¹ adotado para fins de cálculo da COFINS supostamente devida pela Requerente, que resultou no seguinte cálculo:

	jan/15
Cofins Não-Cumulativa sobre Receitas na ECD	7.230.935,05
Créditos da Cofins no período	5.365.559,16
Créditos da Cofins remanescentes do período anterior	-
Glosas de créditos da Cofins do período	63.093,94
DCTF/Depósito judicial exclusão ICMS da Base de Cálculo	439.332,29
Diferença da Cofins Não-Cumulativa devida	1.489.137,54

16. Portanto, em Janeiro de 2015, a Fiscalização efetuou uma glosa de créditos de R\$ 63.093,94 e apurou que a diferença da COFINS devida no período somava o montante de R\$ 1.489.137,54. **Por evidente que uma glosa de créditos de R\$ 63 mil não pode gerar uma exigência a título de principal de R\$ 1,4 milhão.** Essa divergência decorre de grave equívoco cometido pela Fiscalização.

17. Trazemos o mesmo exemplo em relação ao PIS. Na aba “PIS DEVIDO 2015” da mesma planilha juntada pela Fiscalização, temos o seguinte cálculo de um PIS não-cumulativo supostamente devido.

Fl. 12 da Resolução n.º 3201-003.436 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720262/2017-65

	jan/15
PIS Não-Cumulativo sobre Receitas	1.569.874,06
Créditos do PIS no período	1.164.891,13
Créditos do PIS remanescentes do período anterior	-
Glosas de créditos do PIS do período	13.698,03
DCTF/Depósito judicial exclusão ICMS da Base de Cálculo	95.381,35
Diferença do PIS Não-Cumulativo devida	323.299,60

18. Aqui também temos o nítido cálculo equivocado da Fiscalização, uma vez que a glosa de créditos referente ao PIS foi de apenas **R\$ 13,7 mil**, aproximadamente, e teve como valor principal cobrado cerca de **R\$ 323 mil**.

19. Com efeito, ainda que a glosa de créditos pela Fiscalização fosse correta (o que somente se admite para fins argumentativos), o Auto de Infração somente poderia exigir PIS e COFINS sobre o montante dos créditos efetivamente glosados pela Fiscalização – e não sobre valor aproximadamente **20 vezes** superior ao valor dos créditos glosados, tal como pretende a Fiscalização em relação ao PIS e à COFINS relativos ao período de Janeiro de 2015, dentre outros meses.

(...)

27. Como se não bastasse, o Relatório Conclusivo de Diligência, ao alegar que teria considerado todos os créditos descontados pela contribuinte na sua apuração do PIS e da COFINS supostamente devidos pela Requerente, menciona registros diferentes dos que foram efetivamente desconsiderados pela Fiscalização (**Registros M100 e M500 da sua EFD-Contribuições**).

28. Com efeito, o relatório afirma que “*todos os créditos das contribuições descontados pelo contribuinte*” considerados pela Fiscalização na sua apuração correspondem a transcrições do “**Registro M05 – Detalhamento da Base de Cálculo do Crédito Apurado no Período – PIS e do Registro M505 – Detalhamento da Base de Cálculo do Crédito Apurado no Período – Cofins da Escrituração Fiscal Digital – EFD – Contribuições**” (fl. 3.686).

29. Assim, além de não considerar os ajustes de créditos efetuados nos Registros M100 e M500 da sua EFD-Contribuições no momento de apuração do crédito tributário exigido pelo Auto de Infração e não examinar os argumentos e as provas apresentadas pela Requerente em relação a este erro de cálculo, a Fiscalização ainda faz menção a registro equivocado ao afirmar que todos os créditos de PIS/COFINS da Requerente foram considerados na apuração dos valores supostamente devidos por esta sociedade.

30. Desse modo, uma vez demonstrado que a Fiscalização não considerou determinados ajustes de crédito na apuração do crédito tributário exigido pelo Auto de Infração, não há dúvidas de que a ausência do cômputo desses valores nos cálculos efetuados neste Auto de Infração acarretou em gritante erro na apuração das contribuições supostamente devidas.

(...)

34. Em que pese a clara existência de erros de cálculo no Auto de Infração e a expressa determinação do CARF acerca da necessidade de sua devida análise em procedimento de diligência, no Relatório Conclusivo de Diligência, a Fiscalização novamente se recusou a examinar as robustas provas trazidas pela Requerente acerca dos equívocos cometidos pela Fiscalização.”

Fl. 13 da Resolução n.º 3201-003.436 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720262/2017-65

Assim, denota-se que a diligência não foi cumprida em sua íntegra, devendo-se destacar que a Unidade de Origem não produziu nenhuma planilha válida e hábil a demonstrar a sua afirmação de que *“inexistem ajustes de crédito que deixaram de ser considerados na apuração do PIS e da Cofins no regime não-cumulativo”*.

Ora, com o devido respeito, mas falhou a autoridade administrativa ao simplesmente produzir a afirmação antes reproduzida sem ao menos apresentar qualquer elemento de prova de modo a demonstrar o afirmado.

Por todo o exposto, tem-se, portanto, que as deliberações contidas na Resolução deste órgão colegiado de julgamento não foram atendidas em sua íntegra pela unidade responsável.

O não cumprimento da diligência nos termos definidos pelo CARF, pode, inclusive, acarretar em ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, na medida em que se impediu que a Recorrente produzisse as provas necessárias ao correto deslinde da questão. E a produção de tais provas foi deferida pelo CARF no momento em que deliberou pela conversão do processo em diligência.

Aqui, merece ser transcrito excerto de voto do Conselheiro Winderley Moraes Pereira, proferido no julgamento do processo nº 19515.000338/2006-93 (Resolução 3201-001.043):

"O princípio da verdade material e da ampla defesa são intrínsecos ao Processo Administrativo Fiscal e em que pese o fato, do seu informalismo contido, estes corolários não podem ser afastados, devendo pelo contrário, ser privilegiados, visto que, qualquer discussão administrativa que seja maculada, por procedimentos processuais questionáveis, pode vir no futuro a ser objeto de novas discussões, o que sem dúvida, afasta um dos grandes benefícios do processo administrativo, que busca abreviar a solução dos litígios tributários.

Verificando as informações registradas no relatório fiscal é possível concluir que a Diligência não foi realizada. A Autoridade Fiscal responsável pela diligência, apesar, de citar no relatório a existência de diversas intimações à Recorrente para apresentação dos documentos fiscais. Tais intimações referem-se ao início do procedimento fiscal e não foram realizadas no escopo da diligência fiscal. Portanto, mostra-se evidente que a autoridade não procedeu a diligência determinada por este Conselho. Assim, faz-se necessário nova resolução nos mesmos termos da resolução anterior para que a Unidade de Origem realize a diligência, que ressalte-se não foram realizadas nos termos decididos por este colegiado.

E não será demais lembrar que os integrantes deste Conselho não estão obrigados a observar os atos normativos expedidos no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, razão ainda maior para que o entendimento firmado pela Turma seja, muitas vezes, divergente do entendimento que teve o Auditor-Fiscal e a própria Delegacia da Receita Federal de Julgamento sobre a lide, na medida em que ambos estejam obrigados a aplicar o disposto nas Instruções Normativas e demais atos normativos aos quais estão vinculados.

Finalmente, convém lembrar como a relação da instância julgadora com a unidade de preparo é disciplinada pelo Decreto nº 7.574/11, que regulamenta, entre outros, o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, in verbis.

"Art. 36. A impugnação mencionará as diligências ou perícias que o sujeito passivo pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, e, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito deverão constar da impugnação (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, inciso IV, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

Fl. 14 da Resolução n.º 3201-003.436 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720262/2017-65

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder, e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 2º Indeferido o pedido de diligência ou de perícia, por terem sido consideradas prescindíveis ou impraticáveis, deverá o indeferimento, devidamente fundamentado, constar da decisão (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 18 e 28, com as redações dadas pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 3º Determinada, de ofício ou a pedido do impugnante, diligência ou perícia, é vedado à autoridade incumbida de sua realização escusar-se de cumpri-las." (grifo nosso)

Ainda é mister ressaltar que a diligência é o momento do Fisco também se cercar de todas as seguranças necessárias para conferir a veracidade dos documentos e cálculos apresentados pela Recorrente. Em concordando com a veracidade das informações ou na ausência de quaisquer ressalvas no relatório de diligência, este colegiado passa a considerar como verídicos os documentos e cálculos apresentados pela Recorrente no julgamento."

Consigne-se, ainda, que o cumprimento na íntegra da Resolução já referenciada mostra-se útil e pertinente ao processo, para que se evite, eventual decretação de nulidade processual.

Dispõe o art. 59 do Decreto 70235/1972:

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."

Assim, diante do não cumprimento ao contido na Resolução nº 3201-002.445, de 18/12/2019, o processo não está em condições de ser julgado, razão pela qual, deve novamente ser baixado em diligência para que a unidade responsável cumpra em todos os termos a diligência referida, nos exatos termos da Resolução referenciada, inclusive com a Intimação da Recorrente para que se manifeste.

Concluída a diligência em sua íntegra, deverá o processo retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade