



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19311.720262/2017-65
ACÓRDÃO	3201-012.196 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NS2.COM INTERNET S. A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS.

Para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS, são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

PIS. COFINS. CRÉDITO. VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE NA INTERNET PROPAGANDA E MARKETING. POSSIBILIDADE.

Considerando a singularidade das atividades da Recorrente, tais despesas são essenciais e consideradas insumo a luz do Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018 pois, a sua falta lhes priva de qualidade, quantidade e/ou suficiência

PIS. COFINS. CRÉDITO. PROVEDOR, MANUTENÇÃO E OPERAÇÃO DE PLATAFORMAS ELETRÔNICAS E OUTROS SERVIÇOS DE INFORMÁTICA. POSSIBILIDADE.

Considerando a singularidade das atividades da Recorrente, tais despesas são essenciais e consideradas insumo a luz do Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018 pois, a sua falta lhes priva de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

PIS. COFINS. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE EMBALAGEM. POSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no

processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das contribuições.

BASE DE CÁLCULO. DILIGÊNCIA FISCAL. EXCLUSÃO DO ICMS

Manutenção do recálculo nos termos da diligência fiscal dos valores lançados de forma a excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins para os períodos de apuração de dezembro/2014, janeiro/2015, junho/2015 e agosto/2015.

BASE DE CÁLCULO. DILIGÊNCIA FISCAL. DEPÓSITOS JUDICIAIS.

Manutenção do recálculo nos termos da diligência fiscal considerando os depósitos judiciais que não foram vinculados pelo contribuinte nas DCTF nos valores lançados do PIS e da Cofins para os períodos de apuração de novembro/2014, dezembro/2014, janeiro/2015, junho/2015 e agosto/2015.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS.

Para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS, são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

PIS. COFINS. CRÉDITO. VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE NA INTERNET PROPAGANDA E MARKETING. POSSIBILIDADE.

Considerando a singularidade das atividades da Recorrente, tais despesas são essenciais e consideradas insumo a luz do Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018 pois, a sua falta lhes priva de qualidade, quantidade e/ou suficiência

PIS. COFINS. CRÉDITO. PROVEDOR, MANUTENÇÃO E OPERAÇÃO DE PLATAFORMAS ELETRÔNICAS E OUTROS SERVIÇOS DE INFORMÁTICA. POSSIBILIDADE.

Considerando a singularidade das atividades da Recorrente, tais despesas são essenciais e consideradas insumo a luz do Parecer Normativo COSIT nº

5, de 17 de dezembro de 2018 pois, a sua falta lhes priva de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

PIS. COFINS. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE EMBALAGEM. POSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das contribuições.

BASE DE CÁLCULO. DILIGÊNCIA FISCAL. EXCLUSÃO DO ICMS

Manutenção do recálculo nos termos da diligência fiscal dos valores lançados de forma a excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins para os períodos de apuração de dezembro/2014, janeiro/2015, junho/2015 e agosto/2015.

BASE DE CÁLCULO. DILIGÊNCIA FISCAL. DEPÓSITOS JUDICIAIS.

Manutenção do recálculo nos termos da diligência fiscal considerando os depósitos judiciais que não foram vinculados pelo contribuinte nas DCTF nos valores lançados do PIS e da Cofins para os períodos de apuração de novembro/2014, dezembro/2014, janeiro/2015, junho/2015 e agosto/2015.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

PRELIMINAR DE NULIDADE. LANÇAMENTO FUNDADO NA ESCRITA FISCAL. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Encontrando-se a ação fiscal fundada em elementos fáticos e jurídicos devidamente delimitados e demonstrados, realizada por autoridade fiscal competente e com pleno respeito ao direito de defesa do sujeito passivo, afasta-se a preliminar de nulidade arguida.

ÔNUS DA PROVA. AJUSTES NA BASE DE CÁLCULO. ALEGAÇÕES GENÉRICAS.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer o lançamento de ofício fundado na escrita fiscal do sujeito passivo, cujos valores apurados não foram infirmados com base em documentação hábil e idônea. Alegações genéricas acerca de ajustes desconsiderados pela

fiscalização, não demonstradas e nem comprovadas, não são hábeis, por si só, a desconstituir o procedimento fiscal devidamente fundamentado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de nulidade, vencidas as conselheiras Flávia Sales Campos Vale (Relatora) e Larissa Cássia Favaro Boldrin (Substituta), que acolhiam a preliminar. A conselheira Larissa Cássia Favaro Boldrin (Substituta) votou na reunião de agosto de 2024, razão pela qual o conselheiro Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow não votou acerca da preliminar de nulidade na reunião de outubro de 2024. Quanto ao mérito, apreciado na sessão de novembro de 2024, acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (I) por maioria de votos, para reverter as glosas de créditos correspondentes a despesas com (I.1) veiculação de publicidade na internet, propaganda e marketing, (I.2) provedor, (I.3) manutenção e operação de plataformas eletrônicas, (I.4) outros serviços de informática e (I.5) aquisição de material de embalagem, vencidos os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, que dava provimento em menor extensão, e Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, que dava provimento em maior extensão; (II) por unanimidade de votos, para, nos termos registrados no relatório de diligência, excluir o ICMS da base de cálculo e manter o recálculo considerando os depósitos judiciais que não foram vinculados pelo contribuinte em DCTF; e, (III) por voto de qualidade, em não acolher os ajustes da base de cálculo propostos pelo Recorrente, vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale (Relatora), Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Fabiana Francisco de Miranda, que os acolhiam. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Hécio Lafetá Reis (Presidente).

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Hécio Lafetá Reis – Presidente e Redator do voto vencedor

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Larissa Cássia Favaro Boldrin (Substituta) e Hécio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão preferida pela DRJ que julgou improcedente a Impugnação apresentada e manteve o crédito tributário.

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:

(...)

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;

(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 debeat acarreia 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. 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 conforme ementa do Acórdão nº 06-61.974 apresenta o seguinte resultado:

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduz os argumentos apresentados em sede de impugnação e anexa ao processo documentos.

Vieram os autos para análise desta Turma que por meio de Resolução nº 3201-002.445 resolveu converter o julgamento do Recurso em diligência, para que a unidade preparadora analisasse o argumento e as provas acostadas ao recurso acerca da desconsideração de ajustes de créditos de PIS/Cofins, bem como, para que Recorrente comprovasse, documentalmente, a receita de prestação de serviços que alega auferir e a identificasse os créditos de PIS/Cofins que dela decorrem.

A Recorrente atende à solicitação do TDF e defende que não devem restar dúvidas quanto à efetiva prestação de serviços de frete, personalização e publicidade e propaganda em 2014 e 2015.

A fiscalização por meio do Relatório de Diligência fiscal concluiu que:

a) não existem alterações a serem feitas nos valores lançados do PIS e da Cofins referentes aos períodos de apuração de janeiro/2014 a novembro/2014;

b) Para os períodos de apuração de dezembro/2014, janeiro/2015, junho/2015 e agosto/2015 houve recálculo nesta diligência fiscal dos valores lançados de forma a excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins;

c) Não existem alterações a serem feitas nos lançamentos referentes aos períodos de apuração de fevereiro/2015, março/2015, abril/2015, maio/2015, julho/2015, setembro/2015, outubro/2015, novembro/2015 e dezembro/2015, tendo em vista que nas respectivas DCTF os débitos das contribuições foram suspensos pelos depósitos judiciais, que abrangem a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

A Recorrente manifesta-se nos autos novamente, alega que conforme determinado pelo CARF, um dos escopos da Diligência era a análise dos erros na apuração da base de cálculo apontados pela Requerente ao longo de suas defesas. No entanto, o Relatório de Diligência Fiscal foi omissivo sobre esse ponto, deixando de analisar os argumentos e provas apresentados pela Recorrente e descumprindo a determinação deste E. CARF.

Sustenta que apesar da omissão do Relatório de Diligência Fiscal, a Requerente entende que há elementos suficientes nos autos para possibilitar a análise do tema por este E. CARF sem que haja necessidade de realização de nova Diligência sobre o item específico e apresenta as razões que evidenciam os erros de cálculo e atestam a consequente nulidade do Auto de Infração.

Vieram os autos novamente para análise desta turma que por meio da Resolução resolveu, converter novamente 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.

Em resposta a diligência, a fiscalização em síntese concluiu que:

a) Não existem retificações a serem feitas nas bases de cálculo das contribuições reconhecidas e escrituradas pelo contribuinte nos Registros M210/M610 – Detalhamento da Contribuição da EFD Contribuições, consideradas no lançamento de ofício;

b) Não existem retificações a serem feitas no lançamento de ofício em decorrência dos ajustes de crédito que constam nos Registros M110/M510 da EFD Contribuições;

c) Para os períodos de apuração de novembro/2014, dezembro/2014, janeiro/2015, junho/2015 e agosto/2015 houve recálculo nesta diligência fiscal considerando os depósitos judiciais que não foram vinculados pelo contribuinte nas DCTF.

Estão anexados a este relatório os demonstrativos do recálculo do PIS e da Cofins devidos no lançamento de ofício, em razão dos depósitos judiciais que deixaram de ser vinculados em DCTF.

Por último, ressalta que as diferenças devidas das contribuições foram apuradas na ação fiscal utilizando os registros feitos pelo próprio contribuinte em sua Escrituração Fiscal Digital – EFD Contribuições e os débitos confessados em DCTF, o que foi deixado claro ao sujeito passivo no lançamento de ofício através dos demonstrativos e do Termo de Verificação Fiscal, que integram os Autos de Infração.

A recorrente manifesta-se nos autos, sustenta restar claro que a Fiscalização cometeu erros de cálculo que resultam na nulidade do Auto de Infração, uma vez que:

(A) a apuração do PIS e da COFINS não computou os ajustes de redução e acréscimo incluídos nos Registros M100 e M500 das EFD-Contribuições, além de efetuar outros ajustes não especificados e não justificados, resultando na exigência de crédito tributário em montante superior ao valor dos créditos efetivamente glosados pela Fiscalização;

(B) houve diversos momentos em que a Fiscalização se mostrou incongruente com suas manifestações quanto à consideração ou não dos ajustes de créditos.

Alega ainda, ser evidente que esses equívocos por parte da Fiscalização, ao longo de mais de 5 anos de discussão, implicam em grave ofensa aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório e causam um impacto irremediável para a boa condução da defesa do contribuinte.

Por fim, solicita o encaminhamento do presente processo para julgamento no E. CARF, o qual deve atestar a nulidade do Auto de Infração em razão da existência de erros de cálculo cancelando-o integralmente.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

PRELIMINAR

Inicialmente alega a Recorrente 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 debeat* acarreta a sua nulidade, conforme entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Após as diligências realizadas no processo, reitera a arguição de nulidade, nos seguintes termos:

“(i) Foram cometidos erros grosseiros na lavratura dos Autos de Infração, os quais não foram devidamente esclarecidos e/ou sanados pela Fiscalização;

(ii) A Fiscalização nunca intimou o contribuinte para prestar esclarecimentos e não investigou em detalhes os erros cometidos na lavratura dos Autos de Infração, em evidente desrespeito à determinação do E. CARF;

(iii) A Fiscalização apresentou informações contraditórias e inverídicas ao longo do processo administrativo:

(a) na segunda diligência, afirmou que “inexistem ajustes de crédito que deixaram de ser considerados na apuração do PIS e da COFINS no regime não cumulativo”;

(b) na terceira diligência informou que estava “implícito” que os “ajustes de crédito não foram aceitos pela Fiscalização”;

(iv) os contínuos erros e incongruências no decorrer do processo administrativo impactaram a ampla defesa da Requerente e o direito ao contraditório. O contribuinte dedicou os últimos cinco anos neste processo administrativo para tentar comprovar e evidenciar esses erros de cálculo, sem que tenha tido a

oportunidade de se manifestar e evidenciar a correção dos procedimentos adotados;

(v) a Fiscalização deveria ter intimado a Requerente para se manifestar por eventuais diferenças de cálculo e de apuração durante o procedimento de Fiscalização (o que não foi feito no presente caso). Foram dadas outras três oportunidades para que a Fiscalização se manifestasse – e em nenhuma delas a Requerente foi intimada para prestar esclarecimentos sobre o tema;

(vi) Após um procedimento de Fiscalização, três julgamentos administrativos (um em primeira instância e dois no E. CARF) e três procedimentos de diligência, foram reunidas todas as informações que permitem apenas uma conclusão: os Autos de Infração são nulos de pleno direito, devendo ser integralmente cancelados.”

Ora, razão assiste a Recorrente, pois as diversas divergências apresentadas pela fiscalização desde o lançamento até a conclusão das diversas diligências na tentativa de definição da real base de cálculo para definição do quanto devido pela Recorrente não se configuram meros vícios formais passíveis de serem sanados. Ao contrário, caracterizam vício material, além de impedirem o efetivo direito do contraditório e ampla defesa pela Recorrente, o que por conseguinte torna nulo o auto de infração.

Nesse sentido este Conselho já se pronunciou, a saber:

Número do processo: 10935.720131/2012-61

Turma: Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Wed Aug 20 00:00:00 UTC 2014

Data da publicação: Thu Nov 27 00:00:00 UTC 2014

Ementa: Assunto: Normas de Administração Tributária Período de apuração: 01/11/2007 a 31/12/2009

LANÇAMENTO FISCAL COM ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O erro na apuração da base de cálculo caracteriza vício material que torna nulo o auto de infração. Preliminar de nulidade do auto de infração acolhida.

Número da decisão: 3202-001.284

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, para acolher a preliminar nulidade suscitada no recurso voluntário, para anular o Auto de Infração, por vício material. Fez sustentação oral, pela contribuinte, o advogado Carlos Alexandre Tortato, OAB/PR nº. 52.585. Irene Souza da Trindade Torres Oliveira - Presidente Gilberto

de Castro Moreira Junior - Relator Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Gilberto de Castro Moreira Junior, Charles Mayer de Castro Souza, Adriene Maria de Miranda Veras e Tatiana Midori Migiyama.

Nome do relator: Rodrigo Cardozo Miranda

Número do processo: 12466.003543/2009-37

Turma: Segunda Turma Especial da Terceira Seção

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Tue Apr 24 00:00:00 UTC 2012

Ementa: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 10/02/2003 a 29/04/2004 LANÇAMENTO. ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E QUANTIFICAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. CABIMENTO. O erro na identificação do sujeito passivo e determinação do montante do crédito tributário implica inobservância de requisito essencial estabelecido no art. 142 do CTN e, por conseguinte, nulidade do lançamento por vício material. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. NOVO LANÇAMENTO. APLICAÇÃO DE PENALIDADE ADUANEIRA. TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL. Se o lançamento anteriormente realizado foi declarado nulo por vício material, ao novo lançamento não se aplica o disposto no art. 173, II, do CTN, ficando impossibilitada a abertura de novo prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública impor uma nova penalidade e, por conseguinte, mantido o termo inicial do prazo originalmente estabelecido, contado a partir da data da infração (art. 139 do Decreto-lei nº 37, de 1966). Recurso Voluntário Provido.

Número da decisão: 3802-000.932

Decisão: ACORDAM os membros da 2ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Nome do relator: JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO

Pelas razões exposta, com fulcro no inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, acolho a preliminar arguida para declarar nulo o Auto de infração em exame.

MÉRITO

Inicialmente, antes de enfrentar o mérito das glosas efetuadas, necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e aproveitamento desses créditos e, nesse sentido estabelecem respectivamente a Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002:

Lei nº 10.833/2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas

posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

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

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física;

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

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

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

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

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

XX

Lei nº 10.637/2002

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

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

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física;

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

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

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

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

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

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:

“Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da

Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Dito isto, considerando atuar a Recorrente nos segmentos de logística, produção de bens, prestação de serviços e comercialização de mercadorias, sendo o relacionamento com os clientes, exclusivamente pela internet, como restou comprovado nos autos por meio do cumprimento da diligência determinada por este Conselho, passa-se a análise das glosas mantidas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ:

TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO

Alega a Recorrente que as despesas 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.

Porém, em que pese as atividades desenvolvidas pela Recorrente, 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 Recorrente, pois existem outros meios de pagamento que 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 não geram créditos para a atividade econômica desenvolvida pela empresa.

Nesse sentido, decisão proferida por este Conselho:

Número do processo: 19311.720268/2017-32

Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Thu Jan 31 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Mon Mar 11 00:00:00 UTC 2019

Ementa: Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE Não há que se falar em nulidade quando a autuação se enquadra nos conceitos legais estabelecidos e não apresenta nenhum vício de nulidade elencado no artigo 59 do Decreto 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal, mormente quando o autuado pode apresentar defesa contra todos os procedimentos e fundamentos legais envolvidos na autuação. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/Pasep CONCEITO DE INSUMOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002 (PIS/Pasep), todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e a prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica. Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade, Sendo esta a posição do STJ, externada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, ao julgar o RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF.

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 alternativa 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.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM PUBLICIDADE NA INTERNET E OUTRAS MÍDIAS. As despesas com propaganda e publicidade não se caracterizam como essencial á 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

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM LOCAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES As despesas com locação de veículos para que os funcionários da empresa se desloquem para prestar serviços (oferecidos pela recorrente para estabelecer posição de destaque diante da concorrência existente no mercado em que se insere) de instalação de produtos na residência dos clientes se constituem em mera liberalidade da empresa, para estabelecer um diferencial dentro do mercado comercial em que atua. Tal despesa não é essencial á atividade da empresa, pois a sua ausência (qual seja, a falta de despesa com locação de veículos com esse fim) não acarretaria de forma alguma a inviabilidade da atividade econômica da empresa, e muito menos a sua paralisação, não gerando, portanto, créditos na sistemática da não cumulatividade. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS, DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS As despesas com fretes para o transporte de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, como entre o centro de distribuição e outro centro de distribuição ou o estabelecimento final (loja física), para posterior entregue ao comprador, gera direito ao crédito na sistemática da não cumulatividade ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS CONCEITO DE INSUMOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 (COFINS), todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica. Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade, Sendo esta a posição do STJ, externada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, ao julgar o RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF. 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 alternativa 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. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM PUBLICIDADE NA INTERNET E OUTRAS MÍDIAS. As despesas com propaganda e publicidade não se caracterizam como essenciais 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 REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM LOCAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES As despesas com locação de veículos para que os funcionários da empresa se desloquem para prestar serviços (oferecidos pela recorrente para estabelecer posição de destaque diante da concorrência existente no mercado em que se insere) de instalação de produtos na residência dos clientes se constituem em mera liberalidade da empresa, para estabelecer um diferencial dentro do mercado comercial em que atua. Tal despesa não é essencial à atividade da empresa, pois a sua ausência (qual seja, a falta de despesa com locação de veículos com esse fim) não acarretaria de forma alguma a inviabilidade da atividade econômica da empresa, e muito menos a sua paralisação, não gerando, portanto, créditos na sistemática da não cumulatividade. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS, DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS As despesas com fretes para o transporte de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, como entre o centro de distribuição e outro centro de distribuição ou o estabelecimento final (loja física), para posterior entregue ao comprador, gera direito ao crédito na sistemática da não cumulatividade

Número da decisão: 3301-005.689

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento para reconhecer o direito de crédito referente as despesas com frete entre os estabelecimentos da recorrente. Vencidos os Conselheiros Liziane Angelotti Meira e Marco Antônio Marinho Nunes que votaram por negar provimento ao recurso voluntário. Os conselheiros Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Junior e Semíramis de Oliveira Duro votaram pelas conclusões. assinado digitalmente Winderley Moraes Pereira - Presidente. assinado digitalmente Ari Vendramini - Relator. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Ari Vendramini (Relator)

Nome do relator: ARI VENDRAMINI

Portanto, mantida as glosas.

GASTOS COM VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE NA INTERNET PROPAGANDA E MARKETING

Alega a Recorrente possuir uma plataforma eletrônica que integra os seus clientes ao processo produtivo de bens ou produtos.

Defende se dá o contato com os seus consumidores exclusivamente através da plataforma eletrônica, na qual as pessoas físicas e jurídicas podem escolher uma gama de produtos, serviços e comodidades oferecidas pela Recorrente.

Argumenta ainda, não existir um estabelecimento físico onde a Recorrente possa atrair novos clientes, desenvolver as suas atividades ou gerar novas fontes de receita. A plataforma para contratação das soluções integradas oferecidas pela Recorrente é o seu website na internet.

Portanto, existe apenas uma única forma de a Recorrente atrair novos clientes e gerar novas receitas: o investimento em publicidade, propaganda e marketing. A Recorrente 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.

Diante do exposto, considerando a singularidade das atividades da Recorrente, tais despesas são essenciais e consideradas insumo a luz do Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018 pois, a sua falta lhes priva de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Dessa forma as glosas devem ser revertidas.

PROVEDOR, MANUTENÇÃO E OPERAÇÃO DE PLATAFORMAS ELETRÔNICAS E OUTROS SERVIÇOS DE INFORMÁTICA

A Recorrente esclarece apenas aproveitar 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.).

No segmento de vendas online (plataforma de e-commerce), a empresa não existe se não investir em tecnologia. É simplesmente impossível existir e gerar receitas se não houver o investimento em tecnologias que permitam a exibição da plataforma online e a realização de transações através dela.

Neste contexto, considerando a singularidade das atividades da Recorrente, tais despesas são essenciais e consideradas insumo a luz do Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018 pois, a sua falta lhes priva de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Dessa forma as glosas devem ser revertidas.

PESQUISAS DE MERCADO

Alega a Recorrente que as pesquisas de mercado têm os seguintes objetivos: (i) conhecer o perfil do cliente; (ii) perceber a estratégia dos concorrentes e observar seus pontos fortes e fracos; (iii) analisar os fornecedores e as empresas que fornecem os produtos e serviços similares; (iv) dimensionar o mercado, identificando o segmento mais lucrativo; e (v) detectar novas tendências e avaliar a performance de seus produtos e serviços.

Contudo, em que pese as atividades desenvolvidas pela Recorrente, tais despesas não foram contempladas entre os itens passíveis de creditamento, conforme definido no artigo 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como, não se enquadram no conceito de insumo a luz do Parecer Cosit/RFB nº 5, de 17/12/2018.

Portanto, glosa mantida.

INTERMEDIÇÃO DE VENDAS

Em que pese as atividades desenvolvidas pela Recorrente, tais despesas não foram contempladas entre os itens passíveis de creditamento, conforme definido no artigo 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como, não se enquadram no conceito de insumo a luz do Parecer Cosit/RFB nº 5, de 17/12/2018.

Portanto, glosa mantida.

AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE EMBALAGEM

Sustenta a Recorrente preliminarmente que uma 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).

Entende não haver discussão se a empresa possui direito ao aproveitamento de créditos sobre essa parcela. Argumenta ser o Auto de Infração vago e não especificar quais seriam as embalagens glosadas: se as relativas ao armazenamento das mercadorias ou aquelas que as envolvem durante o frete para venda.

De qualquer forma, a Recorrente 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.

Assim, considerando serem as despesas decorrentes de aquisição de embalagem corriqueiras e essenciais a atividade da Recorrente, como bem destaque por ela, não tratando-se de

meras liberalidades, mas sim do mínimo para tornar o produto comercializável as glosas devem ser revertidas.

Nesse sentido, cito decisão deste Conselho:

Número do processo: 10783.903323/2012-92

Turma: Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Mon Dec 16 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Mon Mar 09 00:00:00 UTC 2020

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009 CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

Número da decisão: 3302-007.869

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator. O julgamento deste processo seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 10783.903310/2012-13, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado. (documento assinado digitalmente) Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente e Relator Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Corintha Oliveira Machado, Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

Nome do relator: GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

DAS MULTAS E JUROS SELIC

Alega a Recorrente ser a multa de lançamento de ofício é ilegítima, uma vez que se configura desproporcional à suposta infração cometida devendo ser reduzida para um valor mais justo e adequado a sua conduta. Defende também a impossibilidade de cobrança de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Contudo, razão não lhe assiste e nos termos do inciso I, §12 do art. 114 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), adoto os fundamentos da decisão recorrida, quais sejam:

“A multa de ofício foi aplicada corretamente sobre os valores das contribuições não recolhidas, tendo por amparo legal o art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430, de 1996, verbis:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

É de se destacar que falece competência legal à autoridade julgadora de instância administrativa para se manifestar acerca da legalidade ou constitucionalidade das normas jurídicas regularmente editadas segundo o processo legislativo estabelecido, tarefa essa reservada ao Poder Judiciário.

Constata-se, desta forma, que as multas de ofício aplicadas sobre os valores dos débitos das contribuições não pode, em âmbito administrativo, ser reduzida ou alterada por critérios meramente subjetivos, contrários ao princípio da legalidade.

Ainda, por conta do caráter vinculado da atividade fiscal, considerações sobre a graduação da penalidade não se encontram sob a discricionariedade da autoridade administrativa, uma vez definida objetivamente pela lei, não dando margem a conjecturas atinentes a juízo de valor, como as concernentes as supostas ofensas ao princípio do não confisco.

Qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, como a contraposição a princípios constitucionais, somente podem ser reconhecidos pela via competente, no caso o Poder Judiciário.

Portanto, a multa de ofício deve ser mantida, não podendo ser afastada ou reduzida.

A contribuinte defende também a impossibilidade de cobrança de juros moratórios sobre a multa de ofício. Argumenta que o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996 não autoriza a cobrança de juros sobre as multas de ofício, de modo que a exigência deve ser cancelada nesse ponto.

O auto de infração analisado não contempla a exigência de juros (taxa Selic) sobre as multas de ofício aplicadas.

Nesse sentido, portanto, entende-se que se trata de matéria não litigiosa e que, em assim sendo, a argumentação apresentada não merece sequer ser considerada.

Contudo, a fundamentação para uma futura cobrança de juros de mora sobre o valor da multa de ofício é sustentada nos seguintes dispositivos legais: Código Tributário Nacional (CTN)

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

Lei nº 9.430 de 1996

Art. 61 Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento. § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

(destaque acrescido)

Como se sabe, o conceito de crédito tributário abrange a multa de ofício, de forma que, não efetuado o pagamento no prazo legal, incidem juros de mora sobre todo o valor apurado. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aliás, já se posicionou sobre a questão:

(...)

Logo, apesar de não constituir litígio no presente processo, os dispositivos legais retrocitados permitem concluir que os juros de mora devem incidir também sobre a multa de ofício, que, como visto, integra o crédito tributário constituído de ofício.

No que se refere aos juros moratórios, registre-se que sua cobrança em percentual equivalente à variação da taxa Selic para títulos federais, em se tratando de tributos e contribuições, observa o disposto no art. 161 do CTN, que foi reproduzido acima.

(...)

Conclui-se, portanto, pelo cabimento da exigência de juros de mora por percentual equivalente à taxa Selic, como previsto em lei, não se podendo acatar, em âmbito administrativo, as alegações da impugnante.”

BASE DE CÁLCULO

Em relação a base de cálculo, superada a arguição de nulidade, razão assiste ao Recorrente ao afirmar que o Auto de Infração somente poderia exigir PIS e COFINS sobre o valor das glosas de crédito efetivamente realizadas pela Fiscalização, exaustivamente relacionados nas planilhas de fls. 1901 e 1902.

Como bem destacado pela Recorrente nos autos do processo, o Auto de Infração e o Termo de Verificação Fiscal não estabelecem nenhuma outra justificativa para a exigência de valores a título de PIS e de COFINS e de fato o próprio TVF afirma que *“os valores (...) glosados pela fiscalização (...) estão detalhados nos demonstrativos anexos a este Termo de Verificação Fiscal”*.

Portanto, considerando as manifestações da própria fiscalização nos autos, para os períodos de apuração de dezembro/2014, janeiro/2015, junho/2015 e agosto/2015 mantenho o recálculo nos termos da diligência fiscal dos valores lançados de forma a excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, nos valores lançados do PIS e da Cofins para os períodos de apuração de novembro/2014, dezembro/2014, janeiro/2015, junho/2015 e agosto/2015 também mantenho o recálculo nos termos da diligência fiscal considerando os depósitos judiciais que não foram vinculados pelo contribuinte nas DCTF e por fim, delimito a base de cálculo do lançamento a discussão objeto do lançamento, ou seja, ao valor das glosas de créditos de Pis e Cofins promovidas pela fiscalização.

CONCLUSÃO

Assim, diante do exposto, acolho a preliminar de nulidade arguida e no mérito dou provimento ao Recurso Voluntário em parte para:

- (i) reverter as glosas efetuadas correspondentes as despesas com: veiculação de publicidade na internet propaganda e marketing; provedor, manutenção e operação de plataformas eletrônicas e outros serviços de informática e aquisição de material de embalagem;
- (ii) para os períodos de apuração de dezembro/2014, janeiro/2015, junho/2015 e agosto/2015 manter o recálculo nos termos da diligência fiscal dos valores lançados de forma a excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins;
- (iii) nos valores lançados do PIS e da Cofins para os períodos de apuração de novembro/2014, dezembro/2014, janeiro/2015, junho/2015 e agosto/2015 manter o recálculo nos termos da diligência fiscal considerando os depósitos judiciais que não foram vinculados pelo contribuinte nas DCTF; e

- (iv) para delimitar a base de cálculo do lançamento a discussão objeto do lançamento, ou seja, ao valor das glosas de créditos de Pis e Cofins promovidas pela fiscalização.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale

Relatora

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Hércio Lafetá Reis, redator designado

Tendo sido designado para redigir o voto vencedor relativamente às matérias em que a Relatora restou vencida, passo, na sequência, a expor os entendimentos que prevaleceram na turma acerca (i) da preliminar de nulidade e (ii) dos ajustes na base de cálculo proposto pelo Recorrente.

I. Preliminar de nulidade.

Inexiste qualquer vício nos autos de infração que possa inquiná-los de nulidade.

O lançamento decorreu, preponderantemente, da glosa de créditos das contribuições não cumulativas, por ter a fiscalização considerado que, por se tratar de empresa comercial, não cabia ao Recorrente o direito ao desconto de créditos nas aquisições de insumos, dado inexistir atividade produtiva ou de prestação de serviços, em conformidade com os incisos I e II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Assim se pronunciou a fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (TVF):

2. No decorrer desses trabalhos, foram analisados por amostragem os documentos e a Escrituração Contábil Digital – ECD e a Escrituração Fiscal Digital – EFD – Contribuições do contribuinte, com vistas à verificação da regularidade da apuração e declaração do PIS e da Cofins nos anos-calendário de 2014 e 2015.

3. O contribuinte tem por atividade econômica o comércio eletrônico (e-commerce) de roupas, calçados tipo tênis, material esportivo e suplementos alimentares. (g.n.)

(...)

7. Em relação à atividade econômica realizada pelo contribuinte, a legislação definiu que, além dos bens adquiridos para revenda, geram direito a crédito das contribuições os dispêndios com energia elétrica consumida em seus estabelecimentos, fretes e armazenagem de vendas, aluguéis de prédios ou de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, bem como encargos de depreciação sobre benfeitorias em imóveis de terceiros. (g.n.)

8. No decorrer dos trabalhos de fiscalização, constatou-se que o contribuinte descontou valores a título de créditos de PIS e da Cofins sobre taxa de administração de cartões de crédito, gastos com veiculação na internet de publicidade, 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 sobre aquisição de material de embalagem, o que está em desacordo com o disposto no art. 3º da Lei nº 10.637/2002, no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e no art. 15, § 3º da Lei nº 10.865/2004, tendo em vista que tais dispêndios não se enquadram entre as despesas para as quais há previsão legal de apropriação de créditos. A esse respeito, vide a seguir transcrita a ementa da Solução de Consulta nº 77/2013, expedida pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 8ª Região Fiscal: (...)

Conforme se extrai do excerto supra, a fiscalização considerou que, diante da atividade do Recorrente, ele somente poderia se creditar de valores relativos a (i) bens adquiridos para revenda, (ii) dispêndios com energia elétrica, (iii) fretes e armazenagem de vendas, (iv) aluguéis de prédios ou de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa e (v) encargos de depreciação sobre benfeitorias em imóveis.

Uma vez que o contribuinte não concordou com tal conclusão da fiscalização, encontrava-se franqueado a ele para se defender o processo administrativo fiscal, como efetivamente veio a ocorrer, não sendo tal entendimento da fiscalização causa de nulidade, pois eventual equívoco na identificação do objeto social da empresa ou nos valores apurados poderia muito bem ser resolvido no âmbito do processo administrativo fiscal.

Toda a apuração conduzida pela fiscalização, inclusive no que concerne à multa isolada por informações incompletas na Escrituração Fiscal Digital (EFD), encontra-se identificada em relatório e planilhas contendo, de forma clara e objetiva, os valores apurados, a saber: (a) valores das contribuições apuradas sobre a receita, (b) valores dos créditos descontados no período, (c) saldo creditório de período anterior, (d) valores de glosas de créditos, (e) débitos informados em DCTF, (f) contribuições devidas, (g) cálculo da multa isolada, dentre outros.

O Recorrente foi cientificado do Termo de Início do Procedimento Fiscal em 10/05/2017 (fl. 9), quando lhe foram solicitados documentos societários e outros relativos a eventuais ações judiciais ou consultas, sendo intimado novamente em 13/06/2017 (fls. 1.060 a 1.062) para apresentar “relação em formato planilha dos créditos do PIS e da Cofins relativos aos depósitos judiciais informados nas DCTF dos períodos de apuração de 2015, com a especificação de cada nota fiscal a que se referem (data de emissão e/ou entrada, número, cliente ou fornecedor com CNPJ, descrição e valor das mercadorias)”, bem como, em 19/07/2017, para apresentar “cópia em meio digital das notas fiscais de serviços relacionadas no demonstrativo anexo [ao] Termo de Intimação Fiscal” (fls. 1.070 a 1.072).

Na primeira diligência, a fiscalização intimou o Recorrente para apresentar “todos os documentos que [comprovassem] as receitas de serviços auferidas durante os anos-calendário de 2014 e 2015, juntamente com demonstrativo que [identificasse] os créditos que pretende aproveitar.” (fl. 2.587).

O fato de a fiscalização ter solicitado, via intimações fiscais, apenas os dados acima identificados se deve ao fato incontroverso de que a auditoria se baseara, precipuamente, nas informações presentes nos diferentes documentos registrados em escrituração digital, em

conformidade com o teor da súmula CARF nº 46,¹ não havendo qualquer fundamento, portanto, na alegação de nulidade por ausência de intimações.

Inobstante essa realidade fática dos autos, o Recorrente alega, de forma imponderada, o seguinte:

A Fiscalização **nunca intimou** o contribuinte para prestar esclarecimentos e não investigou em detalhes os erros cometidos na lavratura dos Autos de Infração, em evidente desrespeito à determinação do E. CARF; (destaques nossos)

Nota-se que o Recorrente se vale de termos totalmente alheios à realidade fática dos autos, pois sua afirmativa de total ausência de intimação não tem qualquer lastro, o que enfraquece ainda mais suas alegações genéricas tendentes a desconstituir o trabalho fiscal.

A fórmula contida no arquivo Excel desenvolvido pelo auditor-fiscal (arquivos não pagináveis juntados às fls. 1.901 e 1.902) para se apurarem as contribuições devidas, após as glosas de créditos considerados indevidos pela fiscalização, por se referirem a aquisições de pretensos insumos, encontra-se definida em conformidade com o cálculo exigido nesses casos, inexistindo o erro material alegado pelo interessado.

Ele quer fazer crer que a glosa de créditos identificada na referida planilha Excel seria a única sobre a qual deveria se restringir o lançamento, não se dando conta de que, conforme consta do TVF, “em vários períodos de apuração os valores apurados como devidos na Escrituração Fiscal Digital – EFD – Contribuições foram declarados de forma insuficiente nas correspondentes Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF” (fl. 1.873), razão pela qual os valores das contribuições apurados precisavam ser constituídos por meio do lançamento de ofício, deduzindo-se, como efetivamente foi feito, os débitos que já se encontravam confessados em DCTF.

A fiscalização deixou claro desde o início que o procedimento fiscal se baseara em valores declarados na EFD-Contribuições, confirmados na Escrituração Contábil Digital (ECD), sendo desconsiderados os ajustes alegados pelo Recorrente por não se encontrarem devidamente demonstrados ou comprovados (“sem descrição e documentos vinculados que os identifiquem”), conforme registrado de forma clara e objetiva no último relatório de diligência (fls. 3.766 a 3.775).

Ressalte-se que a segunda diligência determinada por esta turma se deu de forma equivocada, pois o relator, devidamente autorizado, já havia enviado à repartição de origem, por meio de despacho (fls. 3.678 a 3.679), solicitação de complementação da primeira diligência, tendo a fiscalização elaborado novo relatório fiscal de diligência (fls. 3.686 a 3.689), relatório esse não percebido pela turma quando da decisão de nova conversão em diligência nos mesmos termos (fls. 3.746 a 3.759).

Nesse último relatório fiscal de diligência, a fiscalização posicionou-se favoravelmente à exclusão do ICMS da base de cálculo, nos termos decididos pelo Supremo Tribunal Federal (STF), considerando-se a data de distribuição do processo judicial nº 0023925-4.2014.4.03.6100 (10/12/2014).

Os depósitos judiciais vinculados à ação judicial referente à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições foram, então, reconhecidos pela fiscalização na diligência,

¹ Súmula CARF nº 46: O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

excluídos outros depósitos judiciais, tendo sido os valores do ICMS extraídos do Registro L300 – Demonstrativo do Resultado Líquido do Período Fiscal da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) do contribuinte.

Para que o Recorrente pudesse contestar de forma efetiva os valores apurados pela fiscalização, originalmente ou nas diligências, ele deveria ter trazido aos autos dados registrados em sua escrita fiscal e/ou em outros documentos de interesse fiscal que pudessem infirmar aqueles considerados na auditoria, pois, uma vez que o trabalho fiscal se baseara na escrita digital do sujeito passivo, escrita essa elaborada pelo próprio interessado, eventuais erros alegados deviam se acompanhar da devida demonstração, fundada em documentos hábeis e idôneos.

Tratando-se de direito que o Recorrente alega ser detentor, em face de procedimento fiscal devidamente fundamentado, cabe-lhe o ônus de comprová-lo, em conformidade com o art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

Art. 16. A **impugnação** mencionará:

(...)

III - os **motivos de fato e de direito em que se fundamenta**, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**;

(...)

§ 4º **A prova documental será apresentada na impugnação**, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (g.n.)

De acordo com os dispositivos supra, o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer, repita-se, o lançamento fiscal fundado na escrita digital do sujeito passivo, cujos valores apurados não foram infirmados com base em documentação hábil e idônea.

Nesse sentido, tendo o lançamento de ofício sido realizado por autoridade fiscal competente, devidamente fundamentado e tendo sido observado o direito à ampla defesa do Recorrente, afasta-se a preliminar de nulidade, em conformidade com os arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972.²

II. Mérito. Ajustes na base de cálculo.

² 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.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No Recurso Voluntário, o Recorrente alegou que a Fiscalização não considerara os valores de “ajustes de crédito” no cálculo das contribuições, por ele identificados como “Ajustes de Acréscimo ou Redução efetuados nos Registros M100 e M500 da sua EFD-Contribuições”.

Segundo o Recorrente, esses “valores lançados nos Registros M100 e M500 não foram objeto de glosa ou questionamento por parte da Fiscalização, tendo sido ignorados nos cálculos efetuados neste Auto de Infração, o que acarretou gritante erro na apuração das contribuições devidas”.

Para identificar os referidos ajustes, o Recorrente reproduz uma planilha em sua peça recursal, sem, contudo, discriminar a natureza dos valores e rubricas nela registrados ou prestar esclarecimentos quanto à sua origem, razão pela qual não se pode afastar a conclusão da DRJ quando disse que “a interessada não especifica ou demonstra a origem desses ajustes”.

Conforme apontado no item anterior deste voto, os ajustes alegados pelo Recorrente não se encontravam devidamente demonstrados e comprovados, fato esse destacado de forma clara e objetiva no último relatório de diligência (fls. 3.766 a 3.775), nos seguintes termos: “sem descrição e documentos vinculados que os identifiquem”.

O Recorrente contesta a alegada descon sideração dos referidos ajustes no contexto da pretensa nulidade dos autos de infração, agregando a essa arguição outros erros não ocorridos, conforme acima já demonstrado, numa tentativa de desacreditar por completo o trabalho fiscal.

No Relatório de Diligência Fiscal presente às fls. 3.686 a 3.689, a fiscalização assim se manifestou:

3. Foram revisados os cálculos do lançamento, cujas planilhas encontram-se acostadas às fls. 1901/1902 destes autos, onde estão detalhados, por períodos de apuração, o PIS e a Cofins apurados sobre as receitas, os créditos calculados sobre as aquisições de bens e serviços, as glosas de créditos sobre bens e serviços, os valores dos débitos declarados em DCTF e os valores dos depósitos judiciais declarados em DCTF.

4. Dessa revisão, verificou-se que **inexistem ajustes de créditos que deixaram de ser considerados na apuração do PIS e da Cofins no regime não-cumulativo.** (g.n.)

5. De fato, a fiscalização considerou nas abas “Créditos PIS Cofins 2014” e “Créditos PIS Cofins 2015” das mencionadas planilhas todos os créditos das contribuições descontados pelo contribuinte, uma vez que são 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.

Verifica-se que, mais uma vez, foi informado ao Recorrente a inexistência de ajustes de créditos não considerados, mas tais mensagens de alerta em nada alteraram a sua disposição em prosseguir com arguições desacompanhadas dos devidos esclarecimentos.

Cientificado dos resultados da última diligência, o Recorrente avança em sua tentativa de fazer ruir todo o lançamento com base em argumentos nebulosos, conforme se verifica dos seguintes trechos de sua manifestação pós-diligência:

19. Apesar de todas as informações apresentadas pela Requerente no curso do processo administrativo, a Fiscalização afirmou textualmente que “inexistem ajustes de créditos que deixaram de ser considerados na apuração do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo”. A Fiscalização poderia ter pedido esclarecimentos, examinado as declarações apresentadas pela Requerente e usado a oportunidade para tentar corrigir os erros cometidos quando da lavratura do Auto de Infração, mas preferiu declarar de ofício que não existiam ajustes de crédito que deixaram de ser considerados por ocasião do lançamento tributário.

20. A Requerente apresentou Manifestação ao Segundo Relatório de Diligência (fls. 3698 a 3712), em 08.07.2021, expondo de forma clara que a Fiscalização foi mais uma vez omissa quanto aos pontos de nulidade apurados, sobretudo em relação aos erros de cálculo. Ao final, com a apresentação do Relatório de Diligência e Manifestação do contribuinte, o presente processo administrativo retornou à Turma do E. CARF para julgamento.

(...)

28. Ao longo dos procedimentos de diligência, a Fiscalização deixou de intimar o contribuinte para prestar esclarecimentos e não cumpriu a determinação do E. CARF.

29. No segundo procedimento de diligência, a Fiscalização concluiu que “inexistem ajustes de créditos que deixaram de ser considerados na apuração do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo”. Já no terceiro procedimento da diligência, a Fiscalização afirmou que estava implícito no lançamento tributário que os ajustes de crédito não foram aceitos pela Fiscalização:

(...)

37. Na relação preparada pela Fiscalização (fls. 3771 e 3772), deixou de ser apresentado qualquer ajuste de crédito de PIS ou de COFINS relativo ao mês de janeiro de 2015. No entanto, como já amplamente demonstrado no presente processo administrativo, a EFD-Contribuições da Requerente do período apresentava um ajuste de crédito de PIS positivo no montante de R\$ 271.770,47 e de COFINS positivo no montante de R\$ 1.251.791,26, conforme abaixo:

(...)

42. A ilação da Fiscalização sobre a natureza dos ajustes de crédito: no terceiro relatório de diligência, a Fiscalização presumiu incorretamente que os ajustes de crédito decorriam de depósitos judiciais vinculados à discussão sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS:

(...)

46. Em nenhum momento a Fiscalização intimou o contribuinte, examinou os lançamentos contábeis e solicitou esclarecimentos sobre a natureza desses ajustes. A Fiscalização não perguntou se essa presunção estava correta, não deu

oportunidade da Requerente se manifestar, não quis analisar e entender quais as naturezas desses ajustes e não fez o seu trabalho de analisar os documentos apresentados nos autos do presente Processo Administrativo. A Fiscalização, passados 5 anos do lançamento tributário, presumiu a natureza dos ajustes de crédito com base em meras ilações.

(...)

Verifica-se dos excertos supra que o Recorrente contesta, veementemente, a desconsideração dos alegados ajustes por parte da fiscalização aduzindo que ela não o intimara, em nenhum momento, para prestar esclarecimentos acerca desses ajustes, sem dizer uma única palavra acerca da natureza e do alcance desses mesmos ajustes, imputando à fiscalização o ônus de demonstrar algo que não se sabe de que se trata.

Nas inúmeras vezes em que o Recorrente se manifestou nos autos (respostas a intimações, impugnação, recurso voluntário, manifestação acerca dos resultados das diligências etc.), ele nunca teceu uma linha sequer para demonstrar e comprovar que ajustes deviam ser considerados na apuração das contribuições devidas, apenas se manifestando de forma indefinível.

Pergunta-se: como a fiscalização poderia considerar na auditoria valores cuja origem se desconhecia?

É patente, conforme já dito alhures, a pretensão do interessado em debilitar o lançamento de ofício devidamente fundamentado, numa tentativa de inverter o ônus da prova acerca de alegações cujo lastro se desconhece.

Nesse contexto, não se vislumbra a possibilidade de se acolherem alegados ajustes não identificados de forma devida e nem comprovados.

III. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário, na parte relativa aos alegados ajustes na base de cálculo.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis