



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.721198/2017-82
RESOLUÇÃO	3201-003.926 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	POSITIVO TECNOLOGIA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à unidade de origem, para que a autoridade administrativa proceda à reanálise das matérias litigiosas, com base na documentação já apresentada pelo Recorrente, sem prejuízo da coleta de outras que se mostrarem necessárias, nos seguintes termos: (i) em relação às glosas de créditos originalmente efetuadas pela fiscalização com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, deve-se observar o teor da decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp nº 1.221.170, bem como a Nota SEI/PGFN nº 63/2018, no que tange ao conceito contemporâneo de insumo para fins de desconto de créditos das contribuições não cumulativas, confirmando-se, ainda, se se trata ou não de aquisições tributadas pelas contribuições junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País, (ii) quanto aos dispêndios com assistência técnica, deverá ser verificado, além da subsunção ou não ao conceito contemporâneo de insumo, (ii.1) se tais dispêndios se referem a equipamentos produzidos pelo Recorrente, não abrangendo, portanto, aqueles adquiridos de terceiros e apenas revendidos, nos termos da súmula CARF nº 234, (ii.2) se os destinatários dos pagamentos efetuados pelo Recorrente são pessoas jurídicas prestadoras de serviços de assistência técnica domiciliadas no País e (ii.3) se tais serviços adquiridos pelo Recorrente são tributados pelas contribuições, (iii) em relação ao item “Bens para Revenda”, a fiscalização deverá considerar em sua análise os argumentos apresentados pelo Recorrente quanto às peculiaridades dos valores envolvidos no desconto de créditos e, (iv) no que se refere ao item “Devolução de Vendas”, devem ser apreciados os argumentos de defesa do Recorrente em face da extensa gama de documentos fiscais envolvidos. Realizada a diligência, abrangendo todos os itens que haviam sido objeto da auditoria original, os resultados deverão ser registrados em novo relatório fiscal, com detalhamento de eventuais créditos deferidos e/ou glosas mantidas, facultando ao Recorrente o

direito de se manifestar no prazo regimental, retornando os autos, na sequência, a este colegiado para prosseguimento.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte acima identificado para se contrapor à decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) em que se deu parcial provimento à Manifestação de Inconformidade apresentada em face do despacho decisório da unidade de origem em que não se reconheceu o direito creditório pleiteado, relativo à contribuição social não cumulativa, e, portanto, se indeferiram os ressarcimentos e não se homologaram as declarações de compensação respectivas.

Consta da Informação Fiscal que serviu de fundamento ao despacho decisório o seguinte:

- a) a auditoria se baseou no confronto entre os valores declarados na EFD/Contribuições com os montantes das notas fiscais transmitidas no Sped;
- b) no período, houve escrituração de receitas tributadas no mercado interno por ambos os regimes, cumulativo e não cumulativo;
- c) foram apuradas receitas tributadas à alíquota zero no mercado interno (em sua grande maioria, relativas a vendas de produtos eletrônicos e de informática - “Programa de Inclusão Digital” (Decreto 5.602, de 2005), e uma parcela ínfima de receitas de exportação;
- d) foram apuradas vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM e vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização nas Áreas de Livre Comércio por pessoa jurídica estabelecida fora dessas áreas;
- e) a critério da empresa, na apuração dos créditos foi utilizado o método de apropriação direta por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração;

f) foram comprovados os créditos relativos a: energia elétrica e térmica, aluguéis de prédios e máquinas e equipamentos e devoluções de vendas tributadas;

g) glosa de créditos relativos a aquisições de bens para revenda por divergência entre os valores constantes das notas fiscais e os declarados na EFD/Contribuições;

h) glosa de créditos decorrentes da aquisição de livros sujeitos à alíquota zero;

i) glosa de créditos decorrentes da aquisição de bens utilizados como insumos por não se enquadrarem nessa categoria;

j) glosa de créditos decorrentes da aquisição de serviços utilizados como insumos por não se enquadrarem nessa categoria;

k) glosa de créditos relativos a gastos com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, por se tratar de créditos extemporâneos, alcançando também os serviços de transporte de insumos importados;

l) glosa de créditos relativos a encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado em razão de divergência entre a planilha apresentada e a EFD/Contribuições;

m) glosa de créditos básicos relativos a aquisições de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado: itens não descritos corretamente, itens que não se confundem com máquinas e equipamentos, nem mesmo como peças de reposição, e itens não utilizados na produção de bens ou serviços;

n) glosa de créditos básicos relativos à amortização e depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis por se referirem a itens não enquadráveis nessas rubricas;

o) em relação às devoluções de vendas, os créditos foram vinculados pela fiscalização a vendas tributadas no mercado interno, não se referindo, portanto, a exportações e nem a vendas não tributadas no mercado interno;

p) glosa de créditos relativos a bens para revenda e bens utilizados como insumos adquiridos do exterior, decorrentes de divergências entre os valores constantes das notas fiscais e aqueles obtidos no Sped e no Siscomex;

q) glosa de créditos relativos a serviços utilizados como insumos adquiridos do exterior;

r) exclusão de saldos de períodos anteriores, por terem sido apropriados no próprio período de apuração;

s) com as glosas de créditos, não restaram créditos de PIS/Cofins a serem ressarcidos.

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu o reconhecimento da nulidade do despacho decisório, por falta de motivação, e, no mérito, o provimento integral do

pedido, salvo em relação aos itens que, segundo ele, seriam objeto de inclusão no Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Medida Provisória nº 783, abrangendo os seguintes itens: (i) aquisições de bens para revenda (livro com alíquota zero), (ii) bens utilizados como insumos, em relação aos quais não houve pagamento das contribuições, (iii) serviços utilizados como insumos identificados como “Demais Créditos”, (iv) encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, (v) créditos básicos relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e (vi) amortização e depreciação de edificações e benfeitorias de imóveis.

Em nova petição trazida aos autos, o contribuinte prestou esclarecimentos quanto ao alcance dos itens incluídos no PERT.

Na sequência, juntou-se aos autos o Requerimento de desistência de impugnação ou recurso administrativo, abrangendo os itens que haviam sido informados na Manifestação de Inconformidade.

Mais uma vez, nova petição foi juntada aos autos, com o contribuinte contestando o cálculo de parte dos valores dos créditos incluídos no parcelamento.

A Delegacia de Julgamento (DRJ) decidiu por acolher em parte a Manifestação de Inconformidade, sendo revertida a glosa de créditos em relação a aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas. Segundo o julgador, apesar de ter constado da Informação Fiscal que os créditos com aluguel haviam sido reconhecidos integralmente, constatou-se, ao verificar a composição da referida glosa, que, na verdade, a confirmação do referido crédito havia sido parcial.

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário e requereu a reforma do acórdão recorrido, com o total provimento do pleito, repisando os argumentos de defesa, sendo apresentados documentos comprobatórios.

Na sequência, o Recorrente juntou aos autos nova petição, por ele denominada manifestação complementar, trazendo informações adicionais acerca do item “aquisição de bens para revenda - diferença EFD/Contribuições - do exame e aplicação do entendimento jurisprudencial atual”.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Hércio Lafetá Reis, Relator

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório da unidade de origem, em que não se reconheceu o direito creditório pleiteado, relativo à Cofins não cumulativa, e,

portanto, se indeferiram os ressarcimentos e não se homologaram as declarações de compensação respectivas, tendo a Delegacia de Julgamento (DRJ) revertido parte da glosa de créditos em relação ao item “aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas”.

Consta do estatuto social que a Companhia tem por objeto: a) a industrialização, comercialização, distribuição, locação e assistência técnica de bens e equipamentos de qualquer natureza na área de informática e eletroeletrônica; b) o desenvolvimento, comercialização e locação de softwares e sistemas diversos; c) a industrialização, comercialização e desenvolvimento de projetos tecnológicos na área de informática e eletroeletrônica; d) a representação, comercialização, planejamento, implantação, treinamento, suporte técnico, suporte pedagógico e assistência técnica de equipamentos, laboratórios e mobiliário de informática, franquias, sistemas de aplicação pedagógica, sistemas de administração escolar e sistemas didáticos de ensino; e) a prestação de serviços na área de informática; f) a comercialização ou cessão de direitos autorais, próprios e de terceiros; g) a editoração e comercialização de livros; h) a participação societária em empresas e/ou empreendimentos de qualquer natureza, que tenham ou não objeto social idêntico ao da Companhia; e i) o desenvolvimento e manutenção de portal, provedor de conteúdo ou outros serviços de informação e veiculação de conteúdo na internet.

De acordo com o Recurso Voluntário a controvérsia abrange os seguintes itens: (i) comissão, publicidade e propaganda, (ii) assistência técnica, (iii) mão de obra terceirizada e dos serviços reparadores, (iv) aquisição de bens para revenda, (v) bens utilizados como insumos, (vi) serviços utilizados como insumos, (vii) devoluções de vendas, (viii) bens para revenda utilizados como insumos decorrentes de aquisições no exterior, (ix) notas de importação registradas no bloco F, (x) serviços utilizados como insumos decorrentes de aquisições no exterior e (xi) crédito extemporâneo.

Da análise dos presentes autos, verifica-se a necessidade de seu retorno à unidade de origem para se verificarem alguns pontos ressaltados pelo Recorrente no que se refere ao conjunto probatório presente nos autos, no qual se incluem os documentos juntados nas primeira e segunda instâncias do Processo Administrativo Fiscal (PAF), em consonância com o disposto nos artigos 14, 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Considerando-se, ainda, que o procedimento fiscal e a decisão da DRJ se basearam em instruções normativas da Receita Federal consideradas ilegais pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), a fiscalização deverá, para fins de desconto de créditos das contribuições não cumulativas, reanalisar as glosas de créditos originalmente efetuadas com base no conceito de insumo então extraído do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003,¹ observando-se a decisão vinculante do STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170, bem como a Nota SEI/PGFN nº 63/2018, nas quais se adotou

¹ 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 [Tapi](#);

o conceito contemporâneo de insumo com base no critério da essencialidade, conforme demonstrado ao longo deste voto.

Feitas essas considerações, passa-se à análise dos argumentos de defesa aduzidos no Recurso Voluntário, com destaque para aqueles com mais peculiaridades a demandar esclarecimentos.

I. Crédito. Assistência técnica.

O Recorrente alega que sua atividade contempla a comercialização de bens adquiridos de terceiros, a comercialização de produtos de informática produzidos pela própria Recorrente e bem assim a prestação de serviços de assistência técnica.

Argumenta ainda: (i) os consumidores que comprem seus produtos estão adquirindo não apenas o bem físico, mas também a garantia do serviço de assistência técnica, (ii) o Código de Defesa do Consumidor, art. 269, determina que as pessoas jurídicas devem conceder ao consumidor o prazo de 90 dias para reclamar contra vícios manifestados em produtos duráveis e 30 dias em relação a produtos não duráveis, contados da aquisição ou da data em que verificar o problema em caso de vício oculto, e (iii) necessidade de contratação de terceiros para promover o reparo ou a troca dos bens de informática por ela produzidos, tendo em vista que o Recorrente não possui unidade própria para atendimento aos seus consumidores em todo o território nacional.

Na Informação Fiscal que serviu de fundamento ao despacho decisório, não consta em seu texto referência expressa a gastos com serviços de assistência técnica.

No voto condutor do acórdão recorrido, tal matéria foi assim decidida:

Não se coloca em dúvida a necessidade da recorrente, a fim de alavancar as vendas dos produtos por ela fabricados, efetuar gestão de marketing, além do diligente cuidado afeto às questões mercadológicas pertinentes. Tampouco, **não se questiona que parcela significativa das vendas seja motivada pela assistência, mão de obra ou serviços reparados por ela.**

Todavia, tais serviços não foram pelo legislador eleitos como capazes de dar origem a crédito a título de PIS/Pasep ou Cofins no contexto em que almeja a fiscalizada.

Conforme tratado acima no item "conceito de insumos" são considerados insumos para fins de apuração de crédito de não cumulatividade os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação dos bens ou produtos comercializados pela interessada. (g.n.)

Nota-se que a DRJ, valendo-se do conceito de insumo mais restritivo, definido em instruções normativas da Receita Federal consideradas ilegais pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), decidiu por manter a glosa de créditos decorrentes de dispêndios com assistência técnica, considerando-a não enquadrável no conceito de insumos.

Nesse sentido, tendo-se em conta as atividades inerentes ao objeto social do Requerente, mostra-se necessário que a fiscalização reanalise os créditos correspondentes aos serviços de assistência técnica a par do conceito contemporâneo de insumo, registrando os resultados da diligência em relatório, com destaque dos seguintes itens: (i) comprovação dos dispêndios, (ii) se tais dispêndios se referem a equipamentos produzidos pelo Recorrente, não abrangendo, portanto, aqueles adquiridos de terceiros e apenas revendidos, nos termos da súmula CARF nº 234,² (iii) se os destinatários dos pagamentos efetuados pelo Recorrente são pessoas jurídicas prestadoras de serviços de assistência técnica domiciliadas no País e (iv) se tais serviços adquiridos pelo Recorrente são tributados pelas contribuições.

II. Crédito. Mão de obra terceirizada. Serviços reparadores.

Segundo o Recorrente, ele contrata pessoas jurídicas especialistas na cessão de mão de obra temporária, em épocas sazonais, para o desempenho de determinadas funções diretamente vinculadas a sua atividade fim (mão de obra fabril) com o propósito de atender a demandas produtivas específicas, conforme contrato de prestação de serviço da CMAG Soluções em RH Ltda.

Ele destaca que, embora realize contratação de mão de obra temporária para o setor administrativo e produtivo, apenas em relação às contratações destinadas à produção realiza o aproveitamento do crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, conforme planilha anexa.

E continua: “A Solução de Consulta n. 105/17, publicada no Diário Oficial da União de 23 de março de 2017, expressamente reconhece o direito à apropriação de créditos de PIS e de COFINS no caso da contratação de empresa de trabalho temporário, quando a mão de obra é aplicada diretamente na produção de bens para venda”.

A DRJ manifestou-se desfavoravelmente ao direito de crédito sob comento, amparando-se na Solução de Consulta Disit/08 nº 220/2011, que estipula que “[não] geram créditos da Contribuição para a Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumo, nem em outra hipótese para a qual haja previsão legal de apuração de créditos, os gastos com contratação de mão de obra de pessoa jurídica para prestação de serviço temporário, ainda que utilizada na atividade-fim da empresa”.

Quanto aos serviços reparadores, alega o Recorrente que se trata de serviços essenciais à consecução de sua atividade, pois, na produção de bens de informática, há a obrigação de se entregar o produto ao mercado em plenas condições de funcionamento e segurança, sob pena de descumprimento da legislação consumerista e de regras de padronização do INMETRO e dos demais órgãos regulatórios, conforme notas fiscais acostadas aos autos.

Sobre tais serviços, a DRJ se posicionou nos seguintes termos: “[no] que tange aos serviços reparadores, denota-se situação absolutamente idêntica, na medida em que se trata de mão de obra terceirizada, ainda que para desenvolvimento de atividade diversa”.

² Súmula CARF nº 234: Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Nesse item do voto, da mesma forma que no anterior, urge que se reanalise a matéria a par do conceito contemporâneo de insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003), apurando-se, ainda, se se trata de serviços tributados e fornecidos por pessoas jurídicas domiciliadas no País.

III. Aquisição de bens para revenda.

O Recorrente argumenta que, “[conforme] estabelece o inciso I do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, as pessoas jurídicas tributadas pelas regras do Lucro Real, poderão descontar créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS relativamente a bens adquiridos para revenda, respeitadas as demais condições previstas na legislação.”

Nesse contexto, aduz que, “o contribuinte que apure o PIS/COFINS não cumulativos com as alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação das mesmas alíquotas, sobre os valores das aquisições de bens para revenda, efetuadas no mês.”

Segundo o Recorrente, a DRJ manteve a glosa realizada sob os seguintes fundamentos: (i) a Recorrente tem por objeto a industrialização de bens e equipamentos de qualquer natureza na área de informática e eletrônica e por esta razão o IPI não recuperável não se sustenta; (ii) em nenhum momento a fiscalização justificou a glosa como sendo devida ao IPI não recuperável; (iii) não há como acatar o seu pleito, pois a manifestação apresentada carece de comprovação dos fatos narrados pelo contribuinte”.

Em relação aos argumentos acima, ele alega o seguinte: (i) o acórdão recorrido é ininteligível, (ii) além da atividade de industrialização, o Recorrente também desenvolve atividade de comercialização de produtos de informática, (iii) a própria Receita Federal, por meio do Parecer Normativo Cosit nº 24/2013, se posicionou no sentido de que “não ocorre fato gerador do IPI na saída de estabelecimento industrial de produto fabricado por terceiro e por ele revendido”, (iv) não existindo “industrialização da mercadoria adquirida que, posteriormente, é revendida, não há que se falar em incidência do IPI na saída, transformando o valor do IPI decorrente da operação de entrada mero custo, ou seja “impostos não recuperáveis”, (v) se a empresa adquire para revenda de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e, por conseguinte, não recupera o IPI incidente sobre a aquisição, esse tributo será caracterizado como custo, integrando, portanto, a base de cálculo dos créditos do PIS/COFINS, (vi) o fundamento da fiscalização, ao glosar os créditos sob comento, foi que o montante mensal das notas fiscais transmitidas pela empresa por meio de SPED era menor que os valores declarados em EFD-Contribuições, (vii) a existência e regularidade dos créditos podem ser aferidas pelo cruzamento do SPED e EFD-Contribuições, bem como nos controles contábeis, e, (viii) ao invés de identificar a rubrica mediante detida análise ou requerer à Recorrente as informações sobre a diferença, optou por promover a glosa dos créditos regularmente apropriados sob o fundamento lacunoso de que há diferença no EFD Contribuições.

Na Informação Fiscal que serviu de fundamento ao despacho decisório, consta o seguinte registro em relação a tal rubrica:

14. Quanto às aquisições de “Bens para Revenda”, inicialmente verificamos que o montante mensal das notas fiscais transmitidas pela empresa por meio do SPED é menor que os valores declarados na EFD – Contribuições e com isso efetuamos glosa desta diferença.

Nota-se que o único fundamento da fiscalização para efetuar a glosa parcial dos créditos decorrentes de aquisições de bens para revenda foi a diferença de valores apurados entre o Sped e a EFD/Contribuições, não havendo qualquer referência a eventual IPI incidente sobre as referidas compras. A fiscalização não contesta a natureza dessa rubrica, qual seja, “Bens para Revenda”, razão pela qual o fundamento da glosa parcial foi apenas a diferença numérica entre os registros fiscais.

Na Manifestação de Inconformidade, o Recorrente assim se posicionou (conforme relatório do acórdão recorrido):

Aquisição de bens para revenda - Diferença EFD Contribuições

Quanto às aquisições de “Bens para Revenda”, foi constatado pela Autoridade Administrativa que o montante mensal das notas fiscais transmitidas pela empresa por meio do SPED é menor que os valores declarados na EFDContribuições; sendo realizada a glosa da diferença.

Com o objetivo de facilitar a análise da referida glosa, a Manifestante realizou a abertura do crédito (Doc. 0001), constatando que a diferença apontada pela I. Fiscalização refere-se ao Imposto sobre Produto Industrializado nas aquisições de produtos para revenda.

(...)

Segundo [as] mesmas normas [da Receita Federal], o IPI incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o custo dos bens para efeitos da apuração desses créditos. Logo, **podemos deduzir que o IPI incidente na compra, quando não recuperável, integra o custo de aquisição dos bens no cálculo dos créditos do PIS/Cofins.**

Como consequência, o comprador pode se creditar do PIS/Cofins calculado sobre o valor do IPI, apesar de este não ser computado na base de cálculo do PIS/Cofins do vendedor. Vale dizer, o IPI não integra a base de cálculo do PIS/Cofins do fornecedor das mercadorias, mas é incluído na apuração do crédito do PIS/Cofins do comprador. Em razão disso, se o IPI não for recuperável pelo comprador, o valor creditado a título de PIS/Cofins, que inclui o IPI em seu cálculo, será superior ao PIS/Cofins apurado pelo vendedor. (g.n.)

Sobre essa questão, o relator do acórdão recorrido assim fundamentou o seu voto:

AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA - DIFERENÇA EFD CONTRIBUIÇÕES

A peça de defesa menciona a diferença encontrada pela fiscalização entre os valores declarados no EFD - Contribuições e as notas fiscais transmitidas por meio do SPED, e aponta que tal diferença se referiria ao IPI nas aquisições desses

produtos. Afirma que esse IPI incidente na aquisição quando não recuperável integraria o custo de aquisição dos bens nos cálculos dos créditos de PIS e de Cofins.

Observe-se que **em nenhum momento a fiscalização justificou a glosa desse tópico como sendo devida ao IPI não recuperável. A glosa se deve a diferença entre os valores declarados na EFD – Contribuições em comparação com as notas fiscais transmitidas pelo próprio contribuinte por meio do SPED:**

(...)

Por sua vez, **as Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, em seus incisos I, § 3º, art. 8º, determinam que o IPI incidente na aquisição, quando recuperável, não integrará o valor do custo dos bens para fins de apuração do PIS e da Cofins.**

Esse é o caso daquelas empresas que não são contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Não é, no entanto, o caso da POSITIVO, que de acordo com o seu estatuto social tem por objeto a industrialização de bens e de equipamentos de qualquer natureza na área de informática e eletroeletrônica.

Portanto, **a alegação genérica de que a diferença se deveria a IPI não recuperável não se sustenta.**

A manifestante não faz prova do alegado, não conduzindo aos autos elementos necessários à comprovação de suas alegações. As informações que embasaram a glosa dos créditos das rubricas foram fornecidas pela própria contribuinte. **Ao apresentar sua defesa, deveria a manifestante juntar às suas alegações elementos de prova, documentos hábeis que embasassem suas arguições.** Não há como acatar o seu pleito, pois **a manifestação apresentada carece de comprovação dos fatos narrados pelo contribuinte.**

Não é demais destacar que **em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório** como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelos contribuintes; ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado.

(...)

Deve ser mantida, portanto, a glosa.

No Recurso Voluntário, o Recorrente traz como argumentos de prova o seguinte:

1) a planilha (Doc. 12) atesta “a diferença apontada pela I. Autoridade Fiscal, de forma lacunosa e absolutamente displicente, se refere ao IPI decorrente da aquisição de mercadorias para revenda, razão pela qual, em sede de Manifestação de Inconformidade a Recorrente demonstrou a natureza da diferença e bem assim a regularidade de crédito”;

2) como exemplo, a NF-e 226.037 emitida pelo fornecedor LG Eletronics do Brasil Ltda. (linha 335 da planilha constante do Doc.12): a “natureza de produto acabado demonstra a sua destinação para revenda e, por conseguinte, a sua impossibilidade de apropriação de crédito de IPI”.

Quanto à planilha (Doc. 12), constata-se o destaque em vermelho dos valores das glosas efetuadas pela fiscalização, valores esses que coincidem com os valores informados na coluna da mesma planilha relativa ao IPI não recuperável.

Em relação à nota fiscal apresentada como exemplo (NF-e 226.037 - fornecedor LG Eletronics do Brasil Ltda.), nela consta o valor do IPI incidente na operação, cujo valor coincide com a informação constante em uma das linhas da referida planilha.

Na mesma nota fiscal, consta como produto adquirido “Monitor LED LCD de vídeo de 20 Modelo E201 1P”, produto esse que, em tese, pode ter sido adquirido tanto para revenda quanto para compor um outro produto mais completo industrializado pelo Recorrente, hipótese essa em que tal produto funcionaria como insumo.

Confrontando-se os dados da nota fiscal com a planilha elaborada pela fiscalização, denominada “RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS DE BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA TRANSMITIDAS PELA EMPRESA - SPED/EFD – CONTRIBUIÇÕES”, não se localiza a referida nota fiscal.

A data de emissão da nota fiscal é 18/06/2013, mas todas as notas fiscais identificadas na referida planilha têm datas de emissão abrangendo apenas o primeiro trimestre de 2013, razão pela qual o exemplo dado neste processo não corresponde com os fatos auditados neste processo, muito provavelmente porque se encontra em julgamento na mesma sessão um conjunto de processos do Recorrente classificados como repetitivos deste paradigma.

Nesse sentido, necessário se torna a reanálise da matéria, considerando-se todos os processos vinculados, tendo-se em conta a documentação já acostado aos autos, sem prejuízo da coleta de outras que se mostrarem necessárias à elucidação da controvérsia.

IV. Crédito. Bens utilizados como insumos.

A fiscalização glosou créditos decorrentes da aquisição de bens utilizados como insumos, considerando-os não enquadráveis nessa categoria, a saber: material de consumo (canetas marcadoras para quadro branco), equipamentos de proteção individual (EPI – máscara), peças de equipamentos que não fazem parte do processo produtivo em si (roletes de empilhadeira), ferramentas, instrumentos e aparelhos para medidas e controles de grandezas, pallets, material de consumo de rede elétrica (interruptor, disjuntor etc.), estruturas metálicas de armários, itens de reposição de móveis, equipamentos não utilizados na produção em si e peças de veículos, bem como bens sujeitos à alíquota zero.

Verifica-se que se trata de um extenso rol de bens cujos créditos foram glosados, procedimento esse decorrente, em grande medida, da vinculação da fiscalização às instruções normativas da Receita Federal então vigentes, em que se adotava um conceito restritivo de

insumo, conceito esse, conforme já dito, posteriormente julgado ilegal pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Nesse contexto, a fiscalização deverá reanalisar a subsunção ou não dos referidos bens ao conceito de insumo, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei 10.833/2003, em que se prevê o desconto de créditos na aquisição de bens e serviços utilizados na produção ou na prestação de serviços, tendo-se em conta o critério da essencialidade (dispêndios necessários ao funcionamento do fator de produção) definido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp 1.221.170, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte da Administração, bem como pela Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

V. Crédito. Serviços utilizados como insumos.

A fiscalização também glosou créditos decorrentes da aquisição de serviços utilizados como insumos, considerando-os não enquadráveis nessa categoria, a saber: serviços com especificações desconhecidas, coleta, descarga, devolução, venda, reentrega, transferência, envio, remessa e retorno, comissões, deslocamentos, despesas não planejadas, diárias, EPI (guarda-pó, jaqueta, luva, touca, óculos de proteção, calça operacional, camiseta), ferramentas, hospedagem, itens de reposição estrutural, itens para manutenção de veículos, royalty, material de consumo (álcool, cola, creme protetor luvox, desengraxante, espuma limpadora, lâmpada), móveis, serviço de transporte onde o tomador do serviço não é o contribuinte, pedágio, publicidade, reembolso ICMS, telegrama e mão de obra temporária.

Verifica-se, neste item também, que se trata de um extenso rol de serviços cujos créditos foram glosados, procedimento esse decorrente, em grande medida, da vinculação da fiscalização às instruções normativas da Receita Federal então vigentes, em que se adotava um conceito restritivo de insumo, conceito esse posteriormente julgado ilegal pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Nesse contexto, a fiscalização deverá reanalisar a subsunção ou não dos referidos serviços ao conceito de insumo, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei 10.833/2003, em que se prevê o desconto de créditos na aquisição de bens e serviços utilizados na produção ou na prestação de serviços, tendo-se em conta o critério da essencialidade (dispêndios necessários ao funcionamento do fator de produção) definido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp 1.221.170, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte da Administração, bem como pela Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

VI. Crédito. Devolução de vendas.

Na Informação Fiscal, consta que, em relação às devoluções de vendas, os créditos foram vinculados a vendas tributadas no mercado interno, não se referindo, portanto, a exportações e nem a vendas não tributadas no mercado interno.

Eis o posicionamento da fiscalização sobre essa matéria:

33. O item relativo às **Devoluções de Vendas, apesar de confirmado, merece reparação quanto à vinculação dos créditos**. A empresa vinculou na EFD-Contribuições as devoluções de venda às saídas tributadas e não tributadas no mercado interno, mas como **somente geram direito ao creditamento as devoluções de vendas realizadas com incidência das alíquotas das contribuições para o PIS/Pasep e a COFINS, tais valores poderão ser admitidos integralmente, mas incluídos somente na coluna destinada aos créditos vinculados à receita tributada no mercado interno**.

34. Ocorre que, por se tratar de devoluções de bens que foram destinados ao mercado interno, **este “custo” é diretamente vinculado a receitas do mercado interno**, não sendo comum às receitas de exportações tampouco às receitas não tributadas no mercado interno. Tal entendimento encontra amparo em decisão recente da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba – DRJ/CTA, como pode ser visto no Acórdão nº 06-37943, de 2012, cuja ementa pode ser consultada no sítio da RFB (...).

A DRJ manteve o trabalho fiscal considerando que o contribuinte não se desincumbira de provar o argumento de defesa encetado na primeira instância.

No Recurso Voluntário, assim se manifesta o Recorrente:

Em relação a **devolução de vendas**, para comprovar o direito ao crédito de PIS/COFINS nos termos estabelecidos pela legislação de regência, **a Recorrente acostou à Manifestação de Inconformidade a base completa com as chaves de acesso de TODAS as notas fiscais (...) para que a Delegacia de Julgamento processasse a análise da prova apresentada**

(...)

A decisão genérica no sentido de que não há prova do alegado pela Recorrente faz prova irrefutável de que a DRJ não analisou os documentos e informações acostados ao feito, o que, além de constituir conduta que afronta o artigo 37 da Constituição Federal, demonstra a inobservância ao disposto no artigo 50, da Lei nº 9.784/1999. Para demonstrar a sua boa-fé, a Recorrente anexa, por amostragem notas de devolução para corroborar o seu direito creditório (...).

(...)

Pelo exposto, requer a reforma do r. Acórdão ora recorrido para, a partir da análise das provas acostadas ao presente feito administrativo, seja reconhecido o direito da Recorrente à apropriação dos créditos em referência.

Trata-se de matéria que também merece nova apreciação por parte da unidade de origem, precipuamente por envolver uma extensa gama de documentos fiscais que, a princípio, já haviam sido apreciados na auditoria.

VII. Crédito. Bens para revenda. Insumos. Aquisições no exterior. Notas de importação registradas no bloco F.

De acordo com a Informação Fiscal, “[os] Bens para revenda e Bens utilizados como insumos, decorrentes de aquisições no exterior, foram conferidos duplamente, ou seja, com a análise da relação de notas fiscais de entradas transmitidas pela empresa através do SPED/EFD-Contribuições e junto ao Sistema de Comércio Exterior da RFB - SISCOMEX. E com esta verificação os valores escriturados foram parcialmente confirmados, já que os valores totais mensais das notas fiscais transmitidas pela empresa são inferiores àqueles informados no SPED/EFD-Contribuições, portanto, procedemos a exclusão da diferença entre o valor lançado e o comprovado.”

A DRJ, mais uma vez, manteve o trabalho fiscal considerando que o contribuinte não se desincumbira de provar o argumento de defesa encetado na primeira instância.

No Recurso Voluntário, assim se manifesta o Recorrente:

No que diz respeito às **notas de importação registradas no Bloco F, em sede de Manifestação de Inconformidade a Recorrente reconheceu a ocorrência de erro escusável de lançamento e explicou que em razão de falhas em seu sistema interno, algumas notas fiscais de importação não haviam sido escrituradas no “Bloco C”, mas sim no “Bloco F” da obrigação acessória – Sped Contribuições.**

Mais uma vez merece registro que **a Recorrente acostou ao feito documentos necessários e suficientes para fazer prova do alegado, os quais, segundo reconhece a própria DRJ em suas razões de decidir, não foram sequer analisados.**

Quanto aos **bens para revenda e bens utilizados como insumos, decorrentes de aquisição no exterior**, verificou-se que inadvertidamente a I. Fiscalização se valeu **do valor dos itens importados (do valor aduaneiro) para compor a base de cálculo do PIS/COFINS.**

Tal qual demonstrado, à saciedade, em sede de Manifestação de Inconformidade, em flagrante violação à regra veiculada pelo art. 7º da Lei nº 10.865/2004, que foi modificada pelo art. 26 da Lei 12.865/2013, com vigência a partir de 09/10/2013, **a I. Fiscalização deixou de considerar a base de cálculo majorada, vigente a época dos fatos geradores em razão do acréscimo de ICMS.**

A Recorrente demonstrou, no próprio corpo do texto da Manifestação de Inconformidade **exemplos do cálculo efetuado para a apropriação do crédito (...)** bem como anexou aos autos notas fiscais e declarações de importação (...) com o objetivo de comprovar seu direito.

Neste particular cumpre fazer nova colação dos exemplos já delineados na petição de Manifestação de Inconformidade relativamente à “base majorada”:

(...)

Com o objetivo de ampliar a amostragem já acostada à Manifestação de Inconformidade e tornar ainda mais claro o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre a base majorada exigida no período, **a Recorrente acosta ao feito as Declarações de Importação relativas aos bens para revenda e bens utilizados como insumos, decorrentes de aquisição no exterior e planilha demonstrando o valor com a base majorada e a base glosada (...).**

A despeito de toda a argumentação, ilustração e comprovação documental, ao analisar o tema, a DRJ concluiu pela manutenção da glosa em razão da suposta falta de prova do alegado.

Repise-se que **é obrigação inerente à função pública de Autoridade Julgadora a análise dos documentos acostados pelas partes para a comprovação do alegado**, bem como de fundamentar de forma específica e clara as razões de decidir, entretanto, a DRJ não se desincumbiu desse ônus, ao contrário, mediante afirmação inverídica de falta de apresentação de prova, incorporou ao seu relatório as razões de decidir constantes das Informações Fiscais.

(...)

Pelo exposto, **requer a reforma do r. Acórdão ora recorrido para, a partir da análise das provas acostadas ao presente feito administrativo, seja reconhecido o direito da Recorrente à apropriação dos créditos em referência.** (g.n.)

Da mesma forma que destacado no item anterior deste voto, trata-se de matérias que também merecem nova apreciação por parte da unidade de origem, precipuamente por envolver uma extensa gama de documentos fiscais que, a princípio, já haviam sido apreciados na auditoria.

VIII. Serviços utilizados como insumos decorrentes de aquisições no exterior.

Sobre essa matéria, assim se manifestou a fiscalização:

36. Já quanto aos **“Serviços utilizados como insumos, decorrentes de aquisições no exterior”, como não foram transmitidas notas fiscais através do SPED intimamos a empresa a apresentar planilha** com a relação dos serviços adquiridos no exterior utilizados como insumos e declarados na EFD-Contribuições.

37. Desta planilha **verificamos tratar-se de frete e armazenagem na aquisição de bens importados além de despesas alfandegárias como; capatazia, collect fee, delivery fee, taxa de desconsolidação, liberação de BL, despachante, emissão de LI, diferimento de LI, DAS, escolta, estadia de caminhão, fumigação, incineração, laudo técnico, marinha mercante, taxa de movimentação de container, lavagem de container, demurrage e envio de documentos.**

38. O direito ao crédito a que se refere o **art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003**, aplica-se, exclusivamente, em relação aos **bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.**

39. O **desconto de créditos, no caso de importações de bens sujeitas ao pagamento da Cofins Importação**, sujeita-se ao disposto no art. 15, § 3º, da Lei nº 10.865, de 2004, que determina que a **base de cálculo para a apuração desses créditos corresponde ao valor aduaneiro**, calculado na forma do art. 7º, I, desta mesma Lei, **acrescido do valor do IPI vinculado** à importação, quando integrante do custo de aquisição.

40. Assim, **em relação às despesas alfandegárias, serviços aduaneiros, verifica-se que não estão incluídas no rol de hipóteses de creditamento constantes do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003**. Em que pese os serviços aduaneiros referirem-se à aquisição de mercadorias importadas, também não encontramos no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que enumera os créditos decorrentes da importação, hipótese passível de abarcar os referidos serviços. O mesmo ocorre com os fretes para transporte de mercadoria importada do ponto de fronteira até unidades da empresa e/ou depósitos e armazéns.

41. Portanto, sendo que os gastos com despesas alfandegárias e com fretes relativos a bens importados **não geram direito a crédito de PIS e da Cofins**, em razão de seu valor, por expressa disposição de lei, não fazer parte da base de cálculo de apuração de tal crédito, excluímos estes valores do montante declarado pela empresa na EFD-Contribuições.

42. Entretanto, **diferente das despesas com serviços alfandegários e com fretes para transporte de bens importados do ponto de chegada no território nacional até unidade do importador, o custo de armazenagem de mercadoria importada gera direito a créditos de PIS e Cofins não cumulativos, por expressa previsão legal pelo inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, para a Cofins, e pelo inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, para o PIS**. Portanto, o valor deferido, nesta análise, de Serviços Utilizados como Insumos oriundos de importação refere-se somente a armazenagem dos bens importados, desde que derivada da aquisição de serviço junto a pessoa jurídica domiciliada no País. (destaques nossos)

Verifica-se do excerto supra que a fiscalização deferiu o crédito somente em relação ao custo de armazenagem de mercadoria importada, com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, glosando os demais créditos decorrentes de despesas alfandegárias e frete de bens importados, glosa essa baseada tanto na não subsunção ao conceito de insumo quanto na inexistência de preceptivo legal específico autorizando-os.

O Recorrente contesta as glosas, aduzindo que “o CARF tem reconhecido o direito ao crédito relativamente às despesas aduaneiras a contribuinte nacional, desde que pagos a pessoa jurídica domiciliada no Brasil” (...), “porque os serviços aduaneiros devem ser entendidos como aqueles indispensáveis para o processo de nacionalização da mercadoria importada, até o momento em que ele ingressa no estabelecimento do adquirente, o que envolve despesas como capatazia, collect fre, delivery fee, taxa de desconsolidação, liberação de BL, despachante, emissão

de LI, diferimento de LI, DAS, escolta, estadia de caminhão, fumigação, incineração, laudo técnico, marinha mercante, taxa de movimentação de container, lavagem de container, demurrage e envio de documentos.”

Nesse sentido, também por envolver a subsunção ou não ao conceito de insumo de tais dispêndios, a matéria merece reanálise por parte da fiscalização a par do conceito contemporâneo adotado pelo STJ e referendado pela PGFN e pela RFB.

IX. Crédito extemporâneo.

O Recorrente contesta a manutenção pela DRJ da “glosa dos créditos extemporâneos sobre “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda e serviços utilizados como insumos”, por entender o julgador correto o procedimento fiscal aplicado pela fiscalização no sentido de que a apuração e a demonstração dos créditos oriundos da não cumulatividade deve obedecer ao regime de competência, de forma que a análise da existência e da natureza do direito creditório esteja confinada no período de apuração correspondente.”

Contudo, segundo ele, “o parágrafo 4º do artigo 3º está expresso que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, conforme decisões do CARF nesse sentido.

A fiscalização assim registrou na Informação Fiscal:

45. Entretanto, **na EFD-Contribuições, até agosto de 2013, há a possibilidade de aproveitamento de crédito extemporâneo, desde que não incluídos em escrituração digital já transmitida**, com informação nos registros de créditos extemporâneos 1101/1102 (PIS/Pasep) e 1501/1502 (Cofins). Isto porque **antes da vigência da IN RFB nº 1.387/2013 não havia a possibilidade de retificação da escrituração.**

46. Sendo assim, **intimamos a empresa**, Intimação Fiscal nº 37/2017, a **apresentar planilhas com as relações dos documentos originários do crédito extemporâneo** informado nos registros 1101/1102 e 1501/1502. Assim como também, apresentar relação dos documentos informados nos meses de outubro de 2009 a setembro de 2012 que foram aproveitados no próprio período de apuração, visando demonstrar a não duplicidade da apuração dos créditos.

47. Da análise destas planilhas, verificamos que **as notas fiscais correspondentes ao crédito extemporâneo** relacionado no “Controle de Créditos – EFD Contribuições” **do 1º trimestre de 2013, trata-se de serviços de transporte de insumos importados.**

48. Já demonstramos nesta Informação quando da análise da rubrica “Serviços utilizados como Insumos – Importação”, que o direito ao crédito a que se refere o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.

Constata-se do excerto supra que a Fiscalização concorda com o direito ao desconto de créditos extemporâneos relativos a período de apuração ocorrido até 2013, que compreende o período de apuração destes autos (01/01/2013 a 31/03/2013), não os admitindo em razão do mesmo entendimento adotado nos itens anteriores deste voto.

Nesse sentido, tal matéria demanda reanálise da fiscalização, precipuamente, conforme já destacado, em decorrência do conceito contemporâneo de insumos.

XI. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à unidade de origem, para que a autoridade administrativa proceda à reanálise das matérias litigiosas, com base na documentação já apresentada pelo Recorrente, sem prejuízo da coleta de outras que se mostrarem necessárias, nos seguintes termos:

a) em relação às glosas de créditos originalmente efetuadas pela fiscalização com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, deve-se observar o teor da decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp nº 1.221.170, bem como a Nota SEI/PGFN nº 63/2018, no que tange ao conceito contemporâneo de insumo para fins de desconto de créditos das contribuições não cumulativas, confirmando-se, ainda, se se trata ou não de aquisições tributadas pelas contribuições junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País;

b) quanto aos dispêndios com assistência técnica, deverá ser verificado, além da subsunção ou não ao conceito contemporâneo de insumo, (i) se tais dispêndios se referem a equipamentos produzidos pelo Recorrente, não abrangendo, portanto, aqueles adquiridos de terceiros e apenas revendidos, nos termos da súmula CARF nº 234,³ (ii) se os destinatários dos pagamentos efetuados pelo Recorrente são pessoas jurídicas prestadoras de serviços de assistência técnica domiciliadas no País e (iii) se tais serviços adquiridos pelo Recorrente são tributados pelas contribuições;

c) em relação ao item “Bens para Revenda”, a fiscalização deverá considerar em sua análise os argumentos apresentados pelo Recorrente quanto às peculiaridades dos valores envolvidos no desconto de créditos;

d) no que se refere ao item “Devolução de Vendas”, devem ser apreciados os argumentos de defesa do Recorrente em face da extensa gama de documentos fiscais envolvidos.

Realizada a diligência, abrangendo todos os itens que haviam sido objeto da auditoria original, os resultados deverão ser registrados em novo relatório fiscal, com detalhamento de eventuais créditos deferidos e/ou glosas mantidas, facultando ao Recorrente o direito de se manifestar no prazo regimental, retornando os autos, na sequência, a este colegiado para prosseguimento.

É o voto.

³ Súmula CARF nº 234: Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

RESOLUÇÃO 3201-003.926 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10980.721198/2017-82

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis

DOCUMENTO VALIDADO