



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13864.720157/2016-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.310 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de abril de 2021
Recorrente PROXXI TECNOLOGIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

NULIDADE DECISÃO RECORRIDA. AUSÊNCIA.

Inexiste nulidade da r. decisão recorrida que analisou os argumentos aventados pelo sujeito passivo em sua Impugnação.

CONCEITO DE INSUMOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. NOTA TÉCNICA PGFN Nº 63/2018. PARECER NORMATIVO COSIT N.º 5/2018

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos recursos representativos de controvérsias, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de 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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

REVISÃO DO LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. VÍCIO NO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste vício no Auto de Infração que adotou o conceito restritivo de insumos posteriormente ampliado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR. Havendo divergência na interpretação da Lei pela fiscalização, cabe ao órgão de julgamento a reforma da decisão, não consistindo tal divergência em vício do ato administrativo, revisão de lançamento ou alteração do critério jurídico.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO TÉCNICO. DESLOCAMENTO DOS TÉCNICOS . INSUMO.

As despesas para o deslocamento dos funcionários identificados nos centros de custos técnicos se enquadram no critério da essencialidade vez que o serviço depende intrínseca de fundamentalmente do deslocamento para ser prestado pessoalmente na contratada, “*constituindo elemento estrutural e inseparável da execução do serviço*”.

CRÉDITO. ART. 15 LEI N.º 10.865/2004.

Para que seja assegurado o direito ao crédito do art. 15 da Lei n.º 10.865/2004 é necessário que os bens e serviços importados sejam sujeitos ao pagamento do PIS e da COFINS Importação e que esse pagamento tenha sido efetivo. Não cabe ser reconhecido o crédito quando a operação não é sujeita ao PIS e a COFINS Importação, ainda que tenha sido objeto de pagamento indevido.

PIS E COFINS IMPORTAÇÃO PAGO INDEVIDAMENTE.
IMPOSSIBILIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Inexiste previsão legal que autorize a imputação dos recolhimentos indevidos de PIS/COFINS Importação reconhecidos pela fiscalização, tratando-se de valores que poderão ser objeto de pleito de repetição de indébito próprio.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. POSSIBILIDADE DE PLEITO PRÓPRIO.
AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PROBATÓRIOS MODIFICATIVOS.

A Recorrente não trouxe aos autos elementos modificativos suficientes para sequer levantar dúvida quanto a eventual validade do crédito residual, inexistindo, ademais, qualquer confirmação de que o sujeito passivo não teria almejado esses créditos na via própria.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: **(i)** por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes às despesas de locação de veículos (item 2.1), combustíveis (item 2.2), hospedagem e passagens aéreas (item 2.3), todos eles relacionados aos centros de custos técnicos (“REG (...) TÉCNICO”, “REG (...) SUPERVIS” e “MONITORAÇÃO”). Vencida a Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne (relatora) que dava provimento ao recurso em maior extensão para cancelar a exigência fiscal quanto aos itens 2.1 a 2.3 do auto de infração, face o vício de motivação. Designado para redigir o voto vencedor neste ponto o conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida. **(ii)** por maioria de votos, para manter a glosa dos bens adquiridos para revenda (item 2.5). Vencidos os Conselheiros Thais De Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim e Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração para cobrança da Contribuição destinada ao Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS não cumulativas relativas ao ano calendário de 2012 em razão da glosa de créditos considerados indevidos pela fiscalização. À época, a denominação societária da empresa, identificada na documentação apresentada no curso da fiscalização, era SCOPUS SOLUÇÕES EM TI LTDA (conforme histórico de alterações societárias constantes das e-fls. 6/129). Relacionam-se abaixo as parcelas glosadas, descritas em conformidade com o Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração:

- ✓ **Item 2.1.** Despesas com locação de veículos para transportar funcionários para prestar serviços de reparação e manutenção de computadores e equipamentos periféricos (e-fls. 1.938/1.941);
- ✓ **Item 2.2.** Despesas com combustíveis para veículos por meio do serviço de cartão "*Fuel Control*" (e-fls. 1.941/1.944);
- ✓ **Item 2.3.** Despesas com hospedagens e passagens aéreas para a locomoção de técnicos para a prestação de serviços, considerando apenas os centros de custos relacionados a produção (e-fls. 1.945/1.949).
- ✓ **Item 2.4.** Despesas com serviços de vigilância e de limpeza que a autuada, em sede de fiscalização, confirmou que não se enquadraria nas hipóteses legais de creditamento pelo PIS/COFINS não cumulativos (e-fls. 1.949/1.951)
- ✓ **Item 2.5.** Créditos relativos à Importação de Softwares, relativos aos pagamentos efetuados ao exterior para o licenciamento ou cessão de direito de uso de softwares de prateleira, produzidos em série e postos a venda no mercado, importados sem o uso de suporte físico, para os quais foram recolhidos o PIS e a COFINS Importação (e-fls. 1.951/1.955)

Especificamente quanto aos itens 2.1 a 2.4, informa a fiscalizada que teria uma nova base de créditos revisada com as operações para as quais efetivamente houve a possibilidade de desconto de créditos, planilha revisada essa que foi desconsiderada pela fiscalização *"porque eventuais alterações de créditos deveriam ter sido formuladas mediante a apresentação de Dacon retificadores"* (e-fl. 1.951)

Inconformada, a empresa apresentou Impugnação Administrativa especificamente quanto às glosas identificadas nos itens 2.1 a 2.3 e 2.5, reconhecendo a validade da exigência indicada no item 2.4 do Relatório Fiscal. A defesa foi julgada improcedente pelo acórdão 02-73.338 da 1ª Turma da DRJ/BHE, ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012 APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Somente geram direito ao desconto de créditos, para fins de determinação dos valores devidos da contribuição, nos moldes da legislação de regência, as despesas com aluguel de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, pagos a pessoa jurídica, não se enquadrando no dispositivo as despesas com locação de veículos automotores.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. COMBUSTÍVEIS PARA VEÍCULOS. HOSPEDAGENS E PASSAGENS AÉREAS. IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios incorridos com Locação de Veículos, que são utilizados para transporte dos técnicos até os pontos de atendimento dos serviços de reparo e manutenção de equipamentos, Combustíveis para Veículos, que são os combustíveis consumidos por aqueles veículos, Hospedagens dos técnicos em locais próximos aos pontos de atendimento, e Passagens Aéreas para transporte dos técnicos até os pontos de atendimento, não guardam relação com o conceito de insumo, tendo, sim, a natureza de despesa operacional, que com aquele não se confunde. Por mais necessários que sejam esses gastos, eles não possuem relação direta e imediata com a prestação do serviço em si.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS ADICIONAIS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DO DACTON E DCTF.

A correção de eventual equívoco cometido pela contribuinte na apropriação dos créditos depende da entrega de Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) e de Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTF) retificadores correspondentes ao período de origem do crédito, inclusive para aproveitamento de créditos extemporâneos. A medida é necessária para que a própria contribuinte e a Administração tenham controle da geração e aproveitamento/utilização do crédito. LICENÇA DE USO DE SOFTWARE. NÃO INCIDÊNCIA. O pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties, por conta da aquisição e/ou renovação de licenças de uso de programas (software), não

caracterizam contraprestação por serviço prestado, e, por conseguinte, não sofrem a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

IMPUTAÇÃO DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS DE NATUREZAS DIFERENTES. NÃO CABIMENTO.

Não cabe a imputação dos recolhimentos de PIS/Cofins-importação aos débitos lançados de ofício de PIS/Cofins incidentes sobre a receita bruta, uma vez que os recolhimentos das contribuições incidentes sobre as “importações de bens e serviços”, por se tratarem de tributos distintos, não são hábeis para extinguir (mesmo em parte) os créditos tributários constituídos pelos Autos de Infração do presente processo.
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário, do qual faz parte a multa lançada de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido (e-fls. 2.163/2.164)

Cientificada desta decisão em 09/06/2017 (e-fl. 2.206), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 03/07/2017 (e-fl. 2.207) reiterando suas alegações de impugnação, sustentando em síntese:

(i) a nulidade do acórdão recorrido por ter deixado de enfrentar matéria de defesa essencial ao julgamento da lide (argumento sobre o direito ao crédito do PIS/COFINS Importação);

(ii) o descabimento da autuação diante:

(ii.1) da validade dos créditos de insumo tomados pela empresa relativos aos itens 2.1 a 2.3 do Relatório Fiscal, sendo que *"as atividades da ora Recorrente exigem intensa força de trabalho junto aos clientes, inclusive de forma presencial, para viabilizar a efetividade dos serviços, pelo que, para consecução dessa atividade, é indispensável o deslocamento dos funcionários até pontos de atendimento o que legitima o creditamento das Contribuições sobre as despesas com locação de veículos, combustível, hospedagens, passagens aéreas"* (e-fls. 2.215);

(ii.2) a validade dos créditos de bens adquiridos para revenda para os quais foi necessária a renovação das licenças de uso de software adquiridos da Microsoft/Symantec;

- (iii)** subsidiariamente, a viabilidade de abatimento dos recolhimentos indevidos de PIS/COFINS Importação reconhecidos pela fiscalização;
- (iv)** a necessidade de correção da base de cálculo autuada, vez que a Recorrente possui créditos calculados em montante superior aos informados no DACON; e
- (v)** a necessidade de se afastar a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Por meio da Resolução 3402-001.377, de maio/2018, o julgamento do recurso foi convertido em diligência nos seguintes termos:

Diante dessas considerações, à luz do art. 29 do Decreto n.º 70.235/72, proponho a conversão do presente processo em diligência para que a autoridade fiscal de origem (Delegacia da Receita Federal do Brasil em São José dos Campos - SP):

(i) oportunize à empresa Recorrente a apresentação de laudo técnico e/ou documentação complementar para:

(i.1) quanto aos itens 2.1 a 2.3:

(i.1.1) esclarecer como é feita a vinculação das despesas à operação da pessoa jurídica, evidenciando como a contabilidade procede com a diferenciação dos valores das despesas correspondentes ao custo de operação e aquelas que não seriam operacionais.

(i.1.2) anexar exemplificativamente cópias de contratos firmados pela Recorrente com seus clientes para a prestação de serviços de reparação e manutenção de computadores e de equipamentos periféricos nos estabelecimentos das empresas contratantes, de preferência em empresas contratantes localizadas em diferentes cidades do Brasil para as quais os serviços glosados foram necessários, esclarecendo se a pessoa jurídica contratante dos serviços da Recorrente deveria, ou não, proceder com o reembolso de despesas incorridas pela empresa quando do deslocamento para prestação de serviços no estabelecimento das empresas contratantes. Neste ponto, mostra-se igualmente relevante a demonstração, ainda que exemplificativa, de ordens de serviços ou outros documentos que tenham sido emitidos nos fatos geradores autuados que demonstram a prestação de serviço no estabelecimentos das empresas contratantes.

(i.2) quanto ao item 2.5 do Relatório Fiscal, anexar cópias de notas fiscais de revenda incorridas no período que comprovam a alegação da Recorrente de que estes créditos foram tomados como revenda, identificando os produtos adquiridos e esclarecendo as formas de sua revenda.

(ii) elaborar relatório fiscal enfrentando a documentação apresentada pela empresa, dentre os quais a alegação de que o item 2.5 do Relatório Fiscal se refere a créditos de revenda e não crédito de insumos.

Concluída a diligência e antes do retorno do processo a este CAREF, intimar a Recorrente e a Fazenda Nacional do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestarem no prazo de 30 (trinta) dias. (e-fls. 2.320/2.321)

Em cumprimento da diligência foi elaborado o Relatório de Diligência Fiscal das e-fls. 4.787/4.803 no qual a fiscalização relata os documentos apresentados pelo sujeito passivo e traz as considerações pertinentes. Na análise da documentação apresentada, a fiscalização assim se manifestou:

Do reembolso das despesas por parte da pessoa jurídica contratante

Como se verifica na resposta ao Item “1.2” do TIDF (fls. 2334/2336), a recorrente esclareceu que **o Banco Bradesco foi o tomador dos serviços geradores das despesas cujo creditamento foi glosado e que nos contratos não havia previsão de reembolso pelo Banco Bradesco das despesas com insumos**. Com essa resposta, entende-se que a recorrente prestou os esclarecimentos da forma solicitada no Item “1.1.2” da Resolução do CAREF, relativamente ao reembolso das despesas por parte da pessoa jurídica contratante.

Dos contratos firmados pela recorrente com seus clientes

Conforme já mencionado no presente relatório, os contratos firmados pela recorrente com seus clientes foram considerados hábeis a demonstrar a necessidade de prestar serviços nos estabelecimentos das empresas contratantes em diferentes cidades do Brasil. **No entanto, os referidos contratos não foram considerados capazes de demonstrar que os gastos glosados se referiram, efetivamente, a deslocamentos realizados com essa finalidade.**

Isso porque tais contratos não especificaram, previamente, quais deslocamentos seriam realizados para atender às demandas das empresas contratantes em diferentes cidades do Brasil. Esta definição só ocorreu posteriormente, de acordo com os pedidos e as necessidades dos clientes, bem como com a conveniência logística da recorrente.

Assim, os referidos contratos não forneceram elementos que permitissem conferir e certificar que os gastos com locação de veículos, combustível, hospedagem e passagens aéreas realizados se relacionaram a deslocamentos para atendimento presencial a clientes.

Em outros termos, **os contratos foram considerados hábeis a demonstrar a necessidade de a recorrente deslocar funcionários para atender chamados de clientes, mas não que os gastos em questão se referiram a deslocamentos com essa finalidade. Há que se considerar que os funcionários da recorrente podem ter se deslocado por inúmeros outros motivos, que não para o atendimento presencial a clientes. Por exemplo, podem ter se deslocado por razões administrativas, tais como para realizar visitas comerciais, participar de reuniões e treinamentos, fazer manutenção e reparos em redes ou equipamentos próprios, atender demandas da administração pública, audiências judiciais, etc., ou, até mesmo, por necessidades pessoais**. Portanto, não cabe presumir que tais deslocamentos foram realizados para atendimento presencial a clientes.

Corroboram esse entendimento os inúmeros casos em que tais despesas foram alocadas em centros de custos com conotações administrativas (relacionados no Anexo V ao presente relatório), bem como em que os funcionários deslocados tinham funções administrativas/comerciais (exemplos citados no Item 2.1 do presente relatório). **Cabendo ressaltar que a recorrente admitiu ter utilizado centros de custos para controlar despesas administrativas, além de custos, na resposta ao Termo de Intimação Fiscal datado de 17/07/2019.** Assim, muito embora os contratos firmados pela recorrente com seus clientes tenham demonstrado a necessidade de prestar serviços em estabelecimentos das empresas contratantes em diferentes cidades do Brasil, tais documentos não foram considerados capazes de demonstrar que os gastos glosados se referiram a deslocamentos realizados com essa finalidade.

Das notas fiscais/faturas referentes às despesas com locação de veículos e combustível

As notas fiscais/faturas referentes às despesas com locação de veículos e combustível não foram consideradas hábeis a comprovar que estas despesas se relacionaram a

atendimento presencial a clientes porque não identificaram os deslocamentos a que se referiram (fls. 1725/1729 e 1730/1734).

As referidas notas fiscais/faturas não registraram, por exemplo, o nome do cliente visitado, a data, o local, nem a indicação do contrato ou serviço prestado, que permitissem conferir e certificar que os gastos em questão foram para atendimento presencial a clientes.

No tocante às despesas com combustível, a própria recorrente reconheceu, na resposta ao Termo de Intimação Fiscal datado de 19/02/2020 (fls. 4710/4714), não ser possível efetuar relação direta com os deslocamentos dos funcionários porque estes recebiam cartão de abastecimento.

As notas fiscais/faturas demonstraram, unicamente, a ocorrência de gastos com aluguel de veículos e combustível, os quais, todavia, podem ter sido utilizados para outros fins, como, por exemplo, para realizar visitas comerciais, participar de reuniões e treinamentos, fazer manutenção e reparos em redes ou equipamentos próprios, atender demandas da administração pública, audiências judiciais, etc., ou, até mesmo, por necessidades pessoais. Não cabe presumir que tais deslocamentos foram realizados para atendimento presencial a clientes.

Corroboram esse entendimento os inúmeros casos em que tais despesas foram alocadas em centros de custos com conotações administrativas (relacionados no Anexo V ao presente relatório), bem como em que os funcionários deslocados tinham funções administrativas/comerciais (exemplos citados no Item 2.1 do presente relatório). Destaca-se que a recorrente admitiu ter utilizado centros de custos também para controlar despesas administrativas, além de custos, na resposta ao Termo de Intimação Fiscal datado de 17/07/2019. Assim, as notas fiscais/faturas referentes às despesas com locação de veículos e combustível demonstraram a ocorrência desses gastos, mas não que os gastos glosados se referiram a deslocamentos para prestar serviços em estabelecimentos de empresas contratantes.

Das notas fiscais/faturas referentes às despesas com hospedagens e passagens aéreas

As notas fiscais/faturas referentes às despesas com hospedagens e passagens aéreas não foram consideradas hábeis a comprovar que estas despesas se relacionaram a atendimento presencial a clientes porque não registraram nenhuma informação nesse sentido, como, por exemplo, o nome do cliente visitado; o contrato atendido; a data, local e natureza do serviço prestado; ou a finalidade do deslocamento (fls. 1735/1746, 1747/1758 e 4773/4786).

Embora tenham indicado os nomes dos funcionários deslocados, as referidas notas fiscais/faturas não forneceram elementos que permitissem conferir e certificar que os deslocamentos desses funcionários foram para atendimento presencial a clientes.

Demonstraram, unicamente, a ocorrência de gastos com hospedagens e passagens aéreas em nome de funcionários, as quais, todavia, podem ter sido utilizadas para outros fins, como, por exemplo, para realizar visitas comerciais, participar de reuniões e treinamentos, fazer manutenção e reparos em redes ou equipamentos próprios, atender demandas da administração pública, audiências judiciais, etc., ou, até mesmo, por necessidades pessoais. Não cabe presumir que tais deslocamentos foram realizados para atendimento presencial a clientes.

Corroboram esse entendimento os inúmeros casos em que tais despesas foram alocadas em centros de custos com conotações administrativas (relacionados no Anexo V ao presente relatório), bem como em que os funcionários deslocados tinham funções administrativas/comerciais (exemplos citados no Item 2.1 do presente relatório).

Destaca-se que a recorrente admitiu ter utilizado centros de custos para controlar despesas administrativas, além de custos, na resposta ao Termo de Intimação Fiscal datado de 17/07/2019.

Assim, as notas fiscais/faturas referentes às despesas com hospedagens e passagens aéreas demonstraram a ocorrência desses gastos, mas não que os gastos glosados se referiram a deslocamentos para prestar serviços em estabelecimentos de empresas contratantes. (...)

Das planilhas eletrônicas com dados de “aberturas de chamado”

Conforme já mencionado no presente relatório, as “aberturas de chamado” foram apresentadas em planilhas eletrônicas editáveis; produzidas pela recorrente; não atestadas pelos clientes tomadores dos serviços; sem identificação dos centros de custos contábeis onde foram alocados os chamados; e sem a indicação das notas fiscais/faturas referentes aos gastos com os deslocamentos de funcionários.

Assim, por constituírem elementos produzidos pela recorrente, gravados em arquivos editáveis (que permitem a alteração do seu conteúdo) e que não foram atestados pelos tomadores dos serviços, as referidas planilhas com as “aberturas de chamado” não foram consideradas capazes de comprovar o deslocamento de funcionários para prestar serviços e, menos ainda, a presença deles em estabelecimentos de clientes.

Acrescente-se a isso que, por não indicarem as notas fiscais/faturas nem os centros de custos referentes às despesas com os deslocamentos dos funcionários, tais planilhas também não foram consideradas aptas a vincular essas “aberturas de chamado” às despesas com locação de veículos, combustível, hospedagem e passagens aéreas glosadas.

3.2) Item “ii” da Resolução do CARF - Dos créditos calculados em relação às importações de softwares

Em atendimento ao Item “ii” da Resolução do CARF, passa-se a enfrentar a documentação apresentada pela recorrente visando comprovar a alegação de que os créditos calculados em relação às importações de softwares foram tomados como revenda e não como insumos.

Cumpre esclarecer previamente que a fiscalização considerou tais importações como insumo em razão das informações prestadas pela recorrente nos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) de fevereiro, março e de junho a novembro de 2012, onde os valores de tais operações foram informados como serviços utilizados como insumos nas bases de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (Linha 03 das Fichas 06B e 16B).

No curso da diligência, a fim de demonstrar que os créditos calculados em relação às importações de softwares foram tomados como revenda, e não como insumos, a recorrente apresentou as notas fiscais de serviço às fls. 2495/2514, bem como os *invoices* às fls. 2515/2577; os registros e adendos relativos a contratos às fls. 2578/2614; e a planilha eletrônica com detalhamento das operações à fl. 2615, conforme mencionado no Item 2.2 deste relatório.

As referidas notas fiscais de serviço descreveram essas operações como serviços ou fornecimento de licenciamento de uso de programas de computação. Portanto, não as descreveram como revenda. Por sua vez, os *invoices* se referiram à recorrente como titular da cobrança (“BILL TO”) e a documentação relativa aos contratos como “REVENDEDORA”.

Ocorre que, independentemente da natureza das bases de cálculo dos créditos atribuída a essas importações, a fiscalização entendeu que não geraram direito a crédito porque foram indevidos os recolhimentos efetuados a título de PIS/Cofins-importação sobre tais operações, consideradas não sujeitas ao pagamento das contribuições.

No Item 2.5 do Relatório Fiscal, a fiscalização esclareceu que “sobre os valores pagos, creditados, entregues ou remetidos a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, a título de cessão do direito de uso ou de licença de uso de programas de computador (softwares) não há incidência das contribuições em questão, uma vez que tais operações não se enquadram em nenhuma das hipóteses do art. 1º da Lei nº 10.865/2004”.

Nesse contexto, considerando que não ficaram sujeitas ao pagamento das contribuições, a fiscalização entendeu que tais importações não geraram o direito ao crédito a que se refere o art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, transcrito a seguir para mais clareza:

“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (...)”. Grifou-se.

Como se verifica na transcrição acima, a lei prevê, tão somente, o desconto de crédito em relação a importações sujeitas ao pagamento das contribuições. Assim, falta previsão legal para o aproveitamento de créditos sobre importações não sujeitas ao pagamento das contribuições. Na hipótese de pagamento indevido, pode o contribuinte solicitar a sua restituição, de acordo com a legislação.

Em síntese, o enquadramento legal da base de cálculo dos créditos, seja como revenda ou como insumo (no inciso I ou no inciso II do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, respectivamente), não altera o fato de tais importações não terem ficado sujeitas ao pagamento das contribuições e, por isso, s.m.j., não terem gerado direito a crédito.

Assim sendo, considera-se a glosa de tais créditos em conformidade com a legislação de regência, independentemente de os créditos calculados em relação às importações de softwares terem sido tomados como revenda ou como insumo. (e-fls. 4.798/4.803 - grifei)

Intimada deste relatório, a Recorrente se manifestou às e-fls. 4.819/4.829.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cabe ser conhecido.

Adentra-se, a seguir, em cada uma das alegações de defesa suscitadas pela Recorrente.

I – PRELIMINARMENTE: DA NULIDADE DA R. DECISÃO RECORRIDA

Preliminarmente, a Recorrente sustenta a nulidade do acórdão recorrido por ter deixado de enfrentar matéria de defesa essencial ao julgamento da lide, especificamente o argumento relativo ao direito ao crédito do PIS e da COFINS Importação que ocorreu no presente caso. Nas palavras da Recorrente:

31,. Inicialmente, cumpre observar que o Acórdão Recorrido padece de nulidade, decorrente da ausência de apreciação de fundamentos relevantes da Impugnação de fls., **notadamente acerca do direito ao crédito do PIS/COFINS-Importação recolhido com base no art.3º, I da Lei nº 10.865/04, dado que in caso (i) trata-se de aquisição, via importação, para revenda; e (ii) houve efetivo e comprovado recolhimento do PIS/ COFINS-Importação.** (e-fl. 2.219 - grifei)

Entretanto, na r. decisão recorrida, a autoridade julgadora enfrentou essa questão, indicando que o recolhimento do PIS/COFINS Importação não teria reflexo no presente processo por se referir a cobrança do PIS/COFINS incidentes sobre a receita, tratando-se de tributos distintos. Indica expressamente que o direito ao crédito do PIS e da COFINS Importação cabe ser buscado pela empresa na via própria, por meio de pedidos de restituição ou compensação:

Ante o exposto, não cabe a imputação dos recolhimentos de PIS/Cofins-importação aos débitos lançados de ofício de PIS/Cofins incidentes sobre a receita bruta, uma vez que os recolhimentos das contribuições incidentes sobre as “importações de bens e serviços”, por se tratarem de tributos distintos, não são hábeis para extinguir (mesmo em parte) os créditos tributários constituídos pelos Autos de Infração do presente processo.

Cumpra observar que, para os recolhimentos tidos por indevidos, não resta outra alternativa à Interessada senão buscar a restituição ou compensação de seus créditos, nos termos da legislação de regência. (e-fl. 2.193 - grifei)

Com isso, observa-se que a r. decisão recorrida enfrentou expressamente o argumento aduzido pela Recorrente quanto à existência de crédito de PIS/COFINS Importação no presente caso, inexistindo a nulidade apontada.

II – DOS CRÉDITOS DE INSUMO

Como já consignado anteriormente, o presente Auto de Infração de PIS e COFINS foi lavrado pela fiscalização considerando um conceito mais restritivo de insumos previsto nas Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004. Diante disso, a fiscalização justificou as glosas autuadas com fulcro na ausência de fundamento legal para tanto. Vejamos trechos do Relatório Fiscal especificamente quanto às glosas dos itens sob debate no presente processo:

2.1 Créditos Calculados em Relação a Despesas com Locações de Veículos (...)

Por intermédio do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 15/08/2016, a fiscalizada foi intimada a justificar a apuração de créditos sobre tais operações, devidamente detalhadas no Anexo I ao referido termo, para sua conferência e confirmação. Adicionalmente, foi solicitada a apresentação de documentação hábil e idônea que comprovasse a legitimidade dos créditos, demonstrando, por exemplo, que tais operações se enquadraram em alguma das hipóteses do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, na atividade fim da empresa ou foram diretamente consumidas ou aplicadas na prestação de serviços.

Em resposta protocolizada neste Sefis em 30/09/2016, ela não indicou nenhuma incorreção nos dados relacionados no citado anexo e esclareceu que:

- *"tem como atividade operacional a reparação e manutenção de computadores e de equipamentos periféricos em todo o território nacional, trabalhos estes realizados pelos funcionários da Proxxi Tecnologia Ltda."*;

- *"Para exercício destas atividades pelos funcionários utiliza-se:*

a) Locação de Veículos"; e

- *"Anexo I - Locação de Veículos: (...) locava os veículos para utilização na prestação de serviços, ou seja, os técnicos utilizavam os veículos para se deslocarem entre pontos de atendimento, configurando um insumo para a empresa nos termos do inciso II, Art. 3º da Lei nº 10.833/2003";*

(...)

Os documentos e informações apresentados não foram considerados hábeis a demonstrar que essas despesas configuraram insumos nos serviços por ela prestados.

Isso porque, quanto ao inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, mencionado na resposta, somente são considerados insumos, para efeito de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente no respectivo serviço prestado, conforme dispõem o art. 66 da IN SRF nº 247/2002 e o art. 8º da IN SRF nº 404/2004.

Portanto, no caso em tela, que se trata de prestação de serviço de reparação e manutenção de computadores e de equipamentos periféricos, excluem-se do conceito de insumo as despesas que não se aplicaram diretamente na prestação deste serviço, como a de locação de veículos utilizados para transportar os funcionários que foram realizar este serviço.

Tendo em vista que os valores pagos pela locação de veículos não estão expressamente relacionados no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naqueles dispositivos legais, os créditos calculados sobre tais operações foram considerados indevidos.

(...)

2.2. Créditos Calculados em Relação a Despesas com Combustíveis para Veículos (...)

Em resposta protocolizada neste Sefis em 30/09/2016, a fiscalizada não indicou nenhuma incorreção nos dados relacionados no citado anexo e esclareceu que:

- *"tem como atividade operacional a reparação e manutenção de computadores e de equipamentos periféricos em todo o território nacional, trabalhos estes realizados pelos funcionários da Proxxi Tecnologia Ltda."*;

- *"Para exercício destas atividades pelos funcionários utiliza-se: (...)
b) Abastecimento de combustíveis, utilizando-se o cartão Fuel Control"*; e

- *"Anexo II - Cartão Fuel Control: (...) referem-se a encargos de combustível. Considerando que os veículos, essenciais para atendimento a prestação de serviços são locados, necessitam de abastecimento para transitarem, desta forma, consideramos a operação como insumo e calculamos o crédito do PIS e da COFINS"*.

Em anexo à resposta, apresentou notas fiscais relativas à reembolsos de compras de combustível e serviços do cartão *"Fuel Control"*, bem como uma planilha eletrônica contendo o que chamou de *"nova base de créditos revisada com as operações que efetivamente há possibilidade de desconto de créditos"*. Esta planilha será comentada ao final do subitem 2.4 do presente relatório.

Os documentos e informações apresentados não foram considerados hábeis a demonstrar que essas despesas configuraram insumos nos serviços por ela prestados.

Isso porque, no caso da prestação de serviço de reparação e manutenção de computadores e de equipamentos periféricos, somente são considerados insumos, para efeito de

cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente no respectivo serviço prestado, conforme dispõem o art. 66 da IN SRF nº 247/2002 e o art. 8º da IN SRF nº 404/2004.

Assim, no caso em tela, excluem-se do conceito de insumo as despesas não aplicadas diretamente na prestação desse serviço, como foi o caso dos combustíveis que abasteceram os veículos utilizados para transportar os funcionários que foram realizar o serviço.

Tendo em vista que os gastos com combustíveis para veículos não estão expressamente relacionados no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naqueles dispositivos legais, os créditos calculados sobre tais operações foram considerados indevidos.

2.3) Créditos Calculados em Relação a Despesas com Hospedagens e Passagens Aéreas (...)

Em resposta protocolizada neste Sefis em 30/09/2016, ela não indicou nenhuma incorreção nos dados relacionados no citado anexo e esclareceu que:

- *"tem como atividade operacional a reparação e manutenção de computadores e de equipamentos periféricos em todo o território nacional, trabalhos estes realizados pelos funcionários da Proxxi Tecnologia Ltda.";*

- *"Para exercício destas atividades pelos funcionários utiliza-se: (...) c) Hospedagens; d) Passagens Aéreas";*

- *"Anexo III - Hospedagem: (...) a PROXXI presta serviços para diversos municípios no Brasil, desta forma, é comum um técnico se locomover entre cidades para prestação de serviços, sendo necessário se hospedar em locais próximos ao atendimento, portanto, consideramos a operação como insumo e calculamos o crédito do PIS e da COFINS";*

- *"Anexo IV - Passagens Aéreas: (...) a PROXXI presta serviços para diversos municípios no Brasil, desta forma, é comum um técnico se locomover entre cidades para prestação de serviços, sendo necessário realizar viagens e conseqüentemente adquirir passagens aéreas. Da mesma forma que para outros encargos, calculamos o crédito apenas das aquisições constantes em centro de custos relacionados à produção, garantindo que sejam atingidos apenas os insumos da operação".*

Em anexo à resposta, apresentou faturas relativas às hospedagens e às passagens aéreas, bem como uma planilha eletrônica contendo o que chamou de *"nova base de créditos revisada com as operações que efetivamente há possibilidade de desconto de créditos"*. Esta planilha será comentada ao final do subitem 2.4 do presente relatório.

Os documentos e informações apresentados não foram considerados hábeis a demonstrar que essas despesas configuraram insumos nos serviços por ela prestados.

Isso porque, no caso da prestação de serviço de reparação e manutenção de computadores e de equipamentos periféricos, somente são considerados insumos, para efeito de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente no respectivo serviço prestado, conforme dispõem o art. 66 da IN SRF nº 247/2002 e o art. 8º da IN SRF nº 404/2004.

(e-fls. 1.938/1.946)

Parte-se, portanto, de uma concepção restritiva do conceito de insumo, já ultrapassada após o julgamento do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170.

Com efeito, as contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas foram instituídas por diplomas legais ordinários, quais sejam, a Lei n.º 10.637/2002 (conversão da MP 66/2002 que instituiu o PIS não cumulativo - vigência a partir de 01/12/2002) e a Lei n.º 10.833/2003 (conversão da MP 135/2003 que instituiu a COFINS não cumulativa - vigência a partir de 01/02/2004). No art. 3º das referidas leis o legislador identificou a forma como seria operacionalizada a não cumulatividade dessas contribuições, identificando os créditos suscetíveis de serem deduzidos do valor do tributo apurado na forma do art. 2º. Esses créditos são calculados pela aplicação da alíquota do tributo sobre determinadas despesas, dentre as quais os *"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"* (inciso II), ora sob análise.

Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de

insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.¹²

Cumprе mencionar que uma corrente de interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, admitindo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170, entendendo que o "o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, **considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte**" (grifei). Referido julgado foi ementado nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTEs DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, **que contém rol exemplificativo**.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água,

¹ A título de exemplo, vejam-se manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendendo pela corrente intermediária que já prevalecia neste Conselho antes do julgamento do processo pelo Superior Tribunal de Justiça, exigindo a necessidade de relação com a atividade desenvolvida pela empresa e a relação com as receitas tributadas: "Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, aquele custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo. Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos em relação a custos com fretes em compras de insumos. (...)" (Número do Processo 10983.721444/2011-81 Data da Sessão 12/12/2017 Relator Andrada Márcio Canuto Natal Nº Acórdão 9303-006.108 - grifei)

² Como bem esclarece o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, ementado nos seguintes termos: "ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final." (grifei)

combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (STJ, REsp 1221170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018 - grifei)

Passa-se, por conseguinte, a ser necessário avaliar os **critérios da essencialidade ou relevância** do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018 em análise deste julgado, dispensando os procuradores de recorrerem quanto a esta tese. Naquela Nota, foram identificados o que são esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende **como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”**.

Por outro lado, o critério de 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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.” (grifei)

Nessa mesma toada foi editado o Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, igualmente buscando identificar os critérios da essencialidade e da relevância em conformidade com o julgamento do STJ:

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.

Diante deste contexto, no entender desta relatora, em se tratando o presente caso de Auto de Infração, a nova interpretação da lei não poderia ser aqui aplicada, por se tratar de modificação de critério jurídico da autuação.

O art. 146 do Código Tributário Nacional veda expressamente que o critério jurídico adotado pela fiscalização no lançamento seja objeto de revisão. Nas palavras de Misabel de Abreu Machado Derzi, o art. 146 do CTN “proíbe a retroação do ato, por mudança de critério jurídico, em relação ao mesmo fato gerador e contribuinte”³. Nos termos do dispositivo:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Portanto, se a fiscalização se equivocou na análise jurídica perpetrada no lançamento (vício material ou erro de direito), sem qualquer mácula nos fatos analisados, aquele ato não poderá ser revisado ou modificado. Com isso, especificamente diante de um lançamento de ofício, o equívoco cometido pela fiscalização no enquadramento jurídico dos fatos em sua motivação enseja o cancelamento da autuação quanto aos itens 2.1 a 2.3 da autuação.

De fato, há um claro vício na motivação do lançamento quanto à aplicação do art. 3º, II, das Leis n.º 10.833/2003 e 10.637/2002, o que é suficiente para ser cancelada a exigência fiscal correspondente aos itens 2.1 a 2.3 da autuação.

Como tive a oportunidade de desenvolver em minha tese de doutorado⁴, a doutrina do Direito Administrativo, ao tratar dos atos administrativos, busca diferenciar os signos *motivo* e *motivação*. De um lado, “motivo é o pressuposto de fato e de direito que serve de *fundamento* ao ato administrativo”⁵, como identificado no art. 2º, parágrafo único, VII, da Lei nº 9.784/1999. Pressuposto de fato é “o conjunto de circunstâncias, de acontecimentos” que levam a Administração a praticar o ato, e pressuposto de direito se refere às “orientações (dispositivos) legais” que lhe dão ensejo.⁶

³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1214.

⁴ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *Efeitos das decisões no processo administrativo tributário*. Tese (doutorado). Faculdade de direito, Universidade de São Paulo, 2020, p. 96 e ss.

⁵ NOHARA, Irene Patricia. *O motivo no ato administrativo*. São Paulo: Atlas, 2004. p. 43. Sem destaques no original.

⁶ NOHARA, Irene Patricia. *O motivo no ato administrativo*. São Paulo: Atlas, 2004. p. 43.

Por sua vez, a “motivação é um discurso destinado a justificar o ato motivado”, com a “exposição das *razões que fundamentam* a edição do ato administrativo” por meio da expressa identificação dos motivos do ato administrativo.⁷ É na motivação, portanto, que são identificados os pontos ou argumentos ou razões pelas quais os pressupostos de fato resultaram na consequência jurídica depreendida da lei, também chamada de valoração jurídica dos fatos.

Como elemento essencial de qualquer ato administrativo, a motivação se apresenta como o meio para viabilizar seu controle, averiguando a “conformidade da atividade da Administração à moralidade administrativa”.⁸ Nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, “motivar é explicar as circunstâncias de fato e de direito que justificam a expedição do ato, para que nós, que somos os senhores da coisa pública, possamos saber se foi bem feito ou se foi mal feito”.⁹

E o art. 50 da Lei nº 9.784/1999 identifica quando os atos administrativos deverão ser motivados, contendo a “indicação dos fatos e **dos fundamentos jurídicos**”, sendo exigido para a lavratura dos autos de infração por serem atos que “neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses” (inciso I do dispositivo).

No ato administrativo tributário, cabe à autoridade fiscal, como aplicadora da lei, proceder à **qualificação jurídica** de uma situação fática, identificando a natureza jurídica do fato.¹⁰ **A partir da interpretação da lei**, o fiscal enquadra aquela situação fática na descrição geral por ele depreendida da lei, identificando o montante do direito de crédito em favor da Fazenda Pública. **E o critério jurídico ao qual se refere o art. 146, do CTN é exatamente essa qualificação jurídica de um fato ou valoração jurídica do fato, com a interpretação da lei trazida pela fiscalização na motivação do ato administrativo tributário.**

No Recurso Especial n.º 1.130.545/RJ, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça, em análise as expressões dos artigos 146 e 149 do CTN, firmou que o lançamento não poderá ser modificado quando há *erro de direito*, assim entendido como o *equivoco na valoração jurídica dos fatos*:

“Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, **somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.** 5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146 do CTN” (REsp. 1.130.545/RJ, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 22/02/2011 - grifei).

⁷ NOHARA, Irene Patricia. *O motivo no ato administrativo*. São Paulo: Atlas, 2004. p. 49.

⁸ RAMOS, Elival da Silva. A valorização do processo administrativo. o poder regulamentar e a invalidação dos atos administrativos. In: SUNDFELD, Carlos Ari; MUÑOZ, Guillermo Andrés (org.). *As leis de processo administrativo* (Lei Federal 9.784/99 e Lei Paulista 10.177/98). São Paulo: Malheiros, 2000. p. 83.

⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. A motivação dos atos da administração pública como princípio fundamental do estado de direito. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, v. 87. p. 11-21, XVI Congresso Brasileiro de Direito Tributário. s.d.

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 743.

E esta valoração jurídica envolve não apenas a aplicação de um dispositivo legal específico no caso concreto, como amplamente reconhecido por este Conselho¹¹, mas também a própria interpretação deste dispositivo. No presente caso, a qualificação jurídica adotada pela fiscalização foi julgada como equivocada pelo Superior Tribunal de Justiça, vez que a interpretação restritiva adotada com fulcro nas Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004 foram consideradas ilegais.

Diante disso, evidencia-se que o critério jurídico adotado pela fiscalização no presente Auto de Infração foi admitido como ilegal, não podendo ser objeto de modificação posterior com fulcro na previsão do art. 146, do CTN, o que é suficiente para cancelar integralmente a exigência fiscal referente aos créditos de insumos sob discussão nos presentes autos (itens 2.1 a 2.3 da autuação).

Nesse sentido, voto por cancelar as exigências referentes aos itens 2.1 a 2.3 da autuação, por vício em sua motivação.

Uma vez saindo vencida no posicionamento no sentido do cancelamento integral da autuação por vício na motivação, passo a avaliar a autuação e as provas acostadas pelo sujeito passivo com fulcro no conceito de insumo definido pelo Superior Tribunal de Justiça.

Conforme contratos sociais acostados aos autos vigentes à época dos fatos geradores autuados (e-fls. 13/32), a pessoa jurídica se dedica às seguintes atividades relativas a equipamentos, acessórios e produtos de eletrônica, informática, telecomunicações e setores correlatos (e-fl. 14, 24 e 25):

Cláusula Segunda - A Sociedade tem por objeto:

- a) a comercialização de equipamentos, acessórios e produtos de eletrônica, informática, telecomunicações e setores correlatos e artigos em geral, inclusive por catálogo ou pedido pelo correio;
- b) a importação e exportação desses produtos;
- c) a prestação de serviços concernentes à instalação, manutenção, treinamento no uso, desenvolvimento de programas de computador e quaisquer outros relacionados com os produtos e equipamentos supra;
- d) a locação de produtos e equipamentos;
- e) a participação em qualquer tipo de sociedade, inclusive subsidiárias integrais, na qualidade de sócia, cotista ou acionista.

Desde a fiscalização, a Recorrente informa que os custos incorridos com os serviços são contabilizados nos centros de custos operacionais, sendo que os créditos de insumos somente são tomados com base nos centros de custo vinculados a operação (conforme, por exemplo, afirmação constante da resposta à intimação das e-fls. 1.716/1.715). Entretanto, atentando-se para as notas fiscais acostadas aos autos, observa-se que os valores das despesas são identificados em montantes globais, às vezes com a discriminação dos serviços tomados pela

¹¹ Consoante identificado em DELIGNE, Maysa de Sá Pitondo; LAURENTIIS, Thais De. Alteração de critério jurídico e a jurisprudência do CARF. In: MURICI, Gustavo Lanna et al. (org.). Análise crítica da jurisprudência do CARF. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019. p. 367-385.

empresa Recorrente (tipo de veículo locado, por exemplo, ou nome do funcionário que realizou a hospedagem).

O lançamento de valores globais é depreendido das notas fiscais apresentadas de despesas com hospedagem e passagens (por exemplo, aquelas acostadas às e-fls. 465/495; 1.171/1.201; 1.735/1.758), de locação de veículos (e-fls. 750/1.158; 1.202/1.613; 1.725/1.729) e de compras no cartão *fuel control* (e-fls. 1.159/1.170; 1.730/1.734). Cumpre salientar que pelo contrato de locação de veículos firmados pela empresa Recorrente com a Carvalhos Transportes e Locação Ltda (e-fls. 533/544) não é possível vislumbrar a vinculação entre o serviço prestado pela Recorrente e o serviço prestado (o motivo para a locação do veículo), mas tão somente ao tipo de veículo locado, o local da locação e a presença, no caso específico deste contrato, de motorista.

Diante disso, foi questionado na diligência fiscal de que forma a empresa procedia com essa diferenciação. Buscava-se que a empresa respondesse aos seguintes questionamentos: como é feita a vinculação das despesas à operação da pessoa jurídica. Pelos contratos dos tomadores de serviços da Recorrente? Pelo nome dos empregados que utilizaram dos serviços de hospedagem/locação/compra de combustível? Como a contabilidade procede com a diferenciação dos valores das despesas correspondentes ao custo de operação e aquelas que não seriam operacionais? Todas as despesas incorridas a esse título somente são admitidas como operacionais pela empresa?

Na diligência, em um primeiro momento, a Recorrente assim se manifestou:

A vinculação das despesas à operação da Recorrente é realizada por meio de seus registros contábeis, vinculando-se as despesas incorridas com a locação de veículos, combustível, hospedagem e passagens aéreas (“Despesas com Insumos”) de acordo com **os respectivos centros de custos operacionais, criados para controlar os contratos de prestação de serviços, notadamente para registro das despesas incorridas no atendimento presencial aos clientes.** (e-fl. 2.334 - grifei)

Naquele momento, a empresa anexou contratos firmados com o Banco Bradesco no qual indica-se expressamente que o serviço deve ser prestado na dependência da empresa contratante, sendo que são abertos chamados para pedir que o serviço fosse realizado, via sistema SAP. Foram juntados, por exemplo, contrato de serviços de manutenção corretiva (e-fl. 2.348 e ss.) e diferentes contratos de assistência técnica, instalação e recuperação de softwares, serviços de monitoração, suporte operacional as agências (e-fls. 2.382 e ss.). A necessidade de deslocamento é bem evidenciada no contrato de manutenção corretiva, nos seguintes termos:

CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO

1.1 - O presente Contrato tem por objeto a execução pela CONTRATADA ao CONTRATANTE de serviços técnicos de manutenção corretiva em Rede Lógica Elétrica e Telefonia, conforme Proposta Técnica/Comercial SCO 10/0307-02C datada em 06/05/2011, a qual devidamente rubricadas pelas Partes, fica fazendo parte integrante deste Contrato, com todas as peças e materiais necessários inclusos, exceto os relacionados no Anexo II da Proposta, os quais deverão ser realizados mediante chamados efetuados via sistema SAP e/ou por outros meios tais como: e-mails / telefones / fax e etc.

1.2 - Os serviços de manutenção corretiva objeto deste contrato, serão executados nas dependências do CONTRATANTE, em âmbito nacional e das empresas que fazem parte do seu conglomerado econômico, relacionadas no Anexo III, com o propósito de resguardar e preservar a integridade de todas as instalações de Rede Lógica Elétrica e Telefonia (conforme Padrão TI), pertencente às Dependências do CONTRATANTE.

A empresa anexa inclusive planilha com a extração das informações do sistema SAP para evidenciar que os serviços foram solicitados no período autuado (arquivo não paginável da e-fl.)

Após a fiscalização identificar despesas administrativas lançadas nas contas de custo operacional, a Recorrente esclareceu que possui diferentes centros de custo relacionados à atividade da pessoa jurídica (e-fls. 2.627/2.629), identificando alguns destes em sua manifestação das e-fls. 2.656/2.660. Como indicado naquela oportunidade:

Como explanado na última Resposta apresentada em 07/08/2019 (fls. 2627/2629), a alocação dos gastos identificados como “custo” (insumo) aos respectivos centros de custos é feita em função das atividades desenvolvidas pelos funcionários já atrelados a um determinado centro de custo, que prestaram um serviço específico ao cliente final.

As atividades desenvolvidas por cada centro de custo são variadas, constando no fluxo de alocação, mais de 140 centros de custos. Sendo assim, a Recorrente detalhará a seguir alguns dos referidos centros, facilitando a compreensão das atividades desenvolvidas pela empresa:

Código do Centro de Custo	Nome do Centro de Custo	Descrição
165951000	LABORATORIO	Reparo de partes e peças defeituosas. Na prestação de serviço ocorre a substituição por partes e peças em condições de operar, as defeituosas são reparadas neste departamento para nova circulação.
165810000	LOGISTICA	Controle de partes e peças empregadas nas prestações de serviços de assistência técnica, manutenção e instalação. Área responsável pelo armazenamento e distribuição das peças entre as regionais espalhadas no país.
530961000	MONITORIZACAO BDN	Realiza o serviço de Monitoramento de caixa eletrônicos para controle do numerário, operação dos terminais, avarias etc.
165815000	PLANEJAMENTO	Controle dos produtos utilizados na prestação de serviço de assistência técnica, manutenção e instalação.
119994000	REG.CONSOACAO - TECNICO	Regional técnica - Estabelecimento operacional vinculado ao técnico da região, para facilitar o deslocamento para prestação do serviço. Lembrando que a prestação de serviço dá-se nível Brasil.
842994000	REG.PORTALEZA - TECNICO	
402994000	REG.GUARULHOS - TECNICO	
142994000	REG.NITEROI - TECNICO	
162992000	REG.RIO DE JANEIRO - SUPERVIS	
162994000	REG.RIO DE JANEIRO - TECNICO	
141994000	REG.S.B.CAMPO - TECNICO	
401994000	REG.SJ.LUIS - TECNICO	
407994000	REG.SANTOS - TECNICO	
129994000	REG.CAMPINAS - TECNICO	
161994000	REG.PORTO ALGORE - TECNICO	
321994000	REG.LAPA - TECNICO	
557994000	REG.MANAUS - TECNICO	Área responsável pelo relacionamento comercial com os clientes do Grupo Bradesco. Além disso, é a área responsável pela contratação de terceiros para atuação em demandas do Bradesco não atendidas pelas equipes próprias da empresa.
530953000	RELACIONAMENTO BRADESCO	
530920000	RELACIONAMENTO CLIENTES	Área responsável pelo relacionamento comercial com os demais clientes da organização. Além disso, é a área responsável pela contratação de terceiros para atuação em demandas dos demais clientes não atendidas pelas equipes próprias da empresa.

Dos centros de custos acima relacionados, observa-se que aqueles identificados como “**REG (...) TÉCNICO**” (várias regiões), “**REG (...) SUPERVIS**” (várias regiões) e “**MONITORAÇÃO**” efetivamente exigem um deslocamento dos funcionários para que seja viabilizada a prestação de serviço pela Recorrente. Com efeito, os serviços de monitoração e os serviços técnicos e de supervisão, como evidenciado nos contratos de prestação de serviço anexado aos autos, exigem um deslocamento até a empresa contratante para que o serviço seja concretizado. É o que foi reconhecido pela própria fiscalização ao consignar no relatório de diligência que “os contratos foram considerados hábeis a demonstrar a necessidade de a recorrente deslocar funcionários para atender chamados de clientes”.

Com isso, as despesas de locação de veículos (item 2.1), combustíveis (item 2.2), hospedagem e passagens aéreas (item 2.3) relacionadas a esses centros de custo se enquadram perfeitamente no conceito de insumo delineado pelo STJ. Com efeito, as despesas para o deslocamento dos funcionários da empresa identificados nesses centros de custo se enquadram no critério da essencialidade vez que o serviço depende intrínseca de fundamentalmente do deslocamento, “constituindo elemento estrutural e inseparável da execução do serviço”.

Inclusive, a premissa de que a locação de veículos é utilizada para o transporte de funcionários **para prestar esses serviços** foi identificadas pela própria fiscalização no relatório fiscal, no item 2.1:

Portanto, no caso em tela, que se trata de prestação de serviço de reparação e manutenção de computadores e de equipamentos periféricos, excluem-se do conceito de insumo as despesas que não se aplicaram diretamente na prestação deste serviço, como a de locação de veículos usados para transportar os funcionários que foram realizar este serviço. (grifei)

Entretanto, para os demais centros de custos acima relacionados e outros identificados pela fiscalização nos Anexos I a V do Relatório de Diligência (como ADMINISTRATIVO/FINANCEIRO, PROJETO E IMPLEMENTACAO, DIRETORIA ESTATUTARIA, TREINAMENTO A DISTANCIA), o deslocamento dos funcionários não consegue ser enquadrada nos conceitos de essencialidade e relevância de forma tão clara. Por exemplo, não está clara a razão pela qual o deslocamento seria essencial ou relevante ao centro de custo “LABORATÓRIO”, considerando que as peças defeituosas são retiradas pelo técnicos quando do atendimento e levadas para esse setor para realizar a substituição. Ou mesmo para o centro de custo “RELACIONAMENTO” considerando que a contratação de outros técnicos não exige, necessariamente, um deslocamento até o técnico.

Especificamente quanto aos centros de custos de projetos, não consta informação clara do que correspondem esses centros de custos e qual a razão pela qual o deslocamento seria essencial para a prestação de serviço.

Cumpram-se mencionar que na diligência fiscal, a fiscalização indica que as despesas de aluguel e combustíveis para veículos foram indicadas nas notas fiscais que demonstraram o gasto pela pessoa jurídica, mas que essas despesas poderiam ser usadas para outros fins:

As notas fiscais/faturas demonstraram, unicamente, a ocorrência de gastos com aluguel de veículos e combustível, os quais, todavia, podem ter sido utilizados para outros fins, como, por exemplo, para realizar visitas comerciais, participar de reuniões e treinamentos, fazer manutenção e reparos em redes ou equipamentos próprios, atender demandas da administração pública, audiências judiciais, etc., ou, até mesmo, por necessidades pessoais. Não cabe presumir que tais deslocamentos foram realizados para atendimento presencial a clientes.

Contudo, em nenhum momento nos presentes autos foi possível identificar uma prova de que essas despesas poderiam ser utilizadas para outros fins pelos funcionários relacionados aos centros de custos técnicos (“**REG (...) TÉCNICO**”, “**REG (...) SUPERVIS**” e “**MONITORAÇÃO**”). Inclusive, observa-se que as despesas de combustíveis, do cartão *fuel control* são oferecidas primordialmente à prestação de serviço técnico, sendo que o anexo II da diligência fiscal (arquivo não paginável – e-fl. 4.804) identificou essa despesa relacionada especialmente aos centros de custos técnicos (identificados como “**REG (...) TÉCNICO**”). O único centro de custo distinto identificado para essa despesa é o de projetos que, como visto, não é possível precisar a que corresponderia.

Com isso, ultrapassado o vício de motivação da autuação, cabem ser revertidas as glosas de despesas com o deslocamento de funcionários para a prestação de serviço, especificamente as despesas de locação de veículos (item 2.1), combustíveis (item 2.2), hospedagem e passagens aéreas (item 2.3), todos eles relacionados aos centros de custos técnicos (“**REG (...) TÉCNICO**”, “**REG (...) SUPERVIS**” e “**MONITORAÇÃO**”).

III – DOS CRÉDITOS REFERENTES AOS BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA

O item 2.5 da autuação se refere aos créditos calculados em relação à importações de softwares de prateleira, importados pela empresa para revenda. Como desenvolvido pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, a empresa teria considerado no DAFON que os valores das remessas ao exterior referentes a cessão de direito de uso de softwares de prateleira importados sem o suporte físico seriam créditos de serviços utilizados como insumos. Como atestado pela fiscalização, a pessoa jurídica realizou o pagamento do PIS Importação e da COFINS Importação sobre essas remessas. Contudo, por se tratar de produto obtido via download e sem suporte físico, referida importação não está vinculada a uma declaração de importação, razão pela qual não seria devido o PIS Importação e a COFINS Importação nas remessas. Como desenvolvido pela fiscalização (e-fl. 1.954):

No caso em tela, conforme já exposto, considerando que não foi demonstrada a entrada dos softwares no território nacional, vinculada a uma declaração de importação, restou claro que os softwares licenciados pela fiscalizada não incidiram em nenhuma das hipóteses do art. 1º da Lei nº 10.865/2004.

Assim sendo, as importações em questão não ficaram sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º da Lei nº 10.865/2004, não gerando por isso o direito ao crédito a que se refere o art. 15 do mesmo diploma legal, sendo considerados indevidos os recolhimentos efetuados (indicados no Anexo Único ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 27/10/2016).

Importa salientar que a Coordenação-Geral de Tributação da RFB já se manifestou no sentido de que as mencionadas contribuições não incidem sobre as aquisições de licenças de uso de programas de computador (softwares), conforme se verifica na ementa a seguir transcrita da Solução de Divergência Cosit nº 11, de 28 de abril de 2011:

Com isso, os valores foram glosados por entender a fiscalização que não foi gerado o direito ao crédito do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, vez que as importações não estariam sujeitas ao pagamento das contribuições na forma do art. 1º da mesma lei, ainda que este pagamento tenha sido feito.

Em sua defesa, a empresa indicou que os créditos foram tomados como bens adquiridos para revenda, sendo que os valores, como atestado pela fiscalização, foram objeto de recolhimento (indevido) do PIS e da COFINS Importação. Na diligência, foi solicitado esclarecimento à fiscalização que confirmou que efetivamente o crédito não se refere à crédito de insumo, mas sim de crédito referente a bens adquiridos para revenda. Contudo, independentemente do crédito, a razão para a glosa foi o fato das operações não se sujeitarem ao pagamento do PIS e da COFINS Importação, na forma do art. 15 da Lei nº 10.865/2004. Nos termos do Relatório da Diligência:

3.2) Item “ii” da Resolução do CARF - Dos créditos calculados em relação às importações de softwares

Em atendimento ao Item “ii” da Resolução do CARF, passa-se a enfrentar a documentação apresentada pela recorrente visando comprovar a alegação de que os créditos calculados em relação às importações de softwares foram tomados como revenda e não como insumos.

Cumpra esclarecer previamente que a fiscalização considerou tais importações como insumo em razão das informações prestadas pela recorrente nos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dafon) de fevereiro, março e de junho a novembro de 2012, onde os valores de tais operações foram informados como serviços utilizados como insumos nas bases de cálculo dos

créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (Linha 03 das Fichas 06B e 16B).

No curso da diligência, a fim de demonstrar que os créditos calculados em relação às importações de softwares foram tomados como revenda, e não como insumos, a recorrente apresentou as notas fiscais de serviço às fls. 2495/2514, bem como os *invoices* às fls. 2515/2577; os registros e adendos relativos a contratos às fls. 2578/2614; e a planilha eletrônica com detalhamento das operações à fl. 2615, conforme mencionado no Item 2.2 deste relatório.

As referidas notas fiscais de serviço descreveram essas operações como serviços ou fornecimento de licenciamento de uso de programas de computação. Portanto, não as descreveram como revenda. Por sua vez, os *invoices* se referiram à recorrente como titular da cobrança (“BILL TO”) e a documentação relativa aos contratos como “REVENDEDORA”.

Ocorre que, independentemente da natureza das bases de cálculo dos créditos atribuída a essas importações, a fiscalização entendeu que não geraram direito a crédito porque foram indevidos os recolhimentos efetuados a título de PIS/Cofins-importação sobre tais operações, consideradas não sujeitas ao pagamento das contribuições.

No Item 2.5 do Relatório Fiscal, a fiscalização esclareceu que “sobre os valores pagos, creditados, entregues ou remetidos a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, a título de cessão do direito de uso ou de licença de uso de programas de computador (softwares) não há incidência das contribuições em questão, uma vez que tais operações não se enquadram em nenhuma das hipóteses do art. 1º da Lei nº 10.865/2004”.

Nesse contexto, considerando que não ficaram sujeitas ao pagamento das contribuições, a fiscalização entendeu que tais importações não geraram o direito ao crédito a que se refere o art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, transcrito a seguir para mais clareza:

“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (...)”. Grifou-se.

Como se verifica na transcrição acima, a lei prevê, tão somente, o desconto de crédito em relação a importações sujeitas ao pagamento das contribuições. Assim, falta previsão legal para o aproveitamento de créditos sobre importações não sujeitas ao pagamento das contribuições. Na hipótese de pagamento indevido, pode o contribuinte solicitar a sua restituição, de acordo com a legislação.

Em síntese, o enquadramento legal da base de cálculo dos créditos, seja como revenda ou como insumo (no inciso I ou no inciso II do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, respectivamente), não altera o fato de tais importações não terem ficado sujeitas ao pagamento das contribuições e, por isso, s.m.i., não terem gerado direito a crédito.

Assim sendo, considera-se a glosa de tais créditos em conformidade com a legislação de regência, independentemente de os créditos calculados em relação às importações de softwares terem sido tomados como revenda ou como insumo. (e-fls. 4.802/4.803 - grifei)

A controvérsia, portanto, se resume à seguinte pergunta: pode o contribuinte tomar o crédito do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita sobre valores que foram objeto de pagamento indevido de PIS e COFINS Importação? Em outras palavras, é viável garantir o direito de crédito sobre operações que não estavam sujeitas ao PIS e a COFINS Importação, mas que foram objeto de pagamento (ainda que indevido)?

O fato das importações terem sido objeto de pagamento do PIS e da COFINS Importação não é controverso nos presentes autos, tendo a fiscalização consignado essa questão expressamente no Relatório Fiscal, ao afirmar que *“sobre esses pagamentos/remessas ela calculou e efetuou recolhimentos do PIS/Pasep Importação e da Cofins-Importação e apropriou créditos nos Dacon.”* (e-fl. 1.952) Da mesma forma, não há controvérsia no sentido de que as operações não seriam sujeitas ao PIS e a COFINS Importação, sendo que o contribuinte reconhece que teria procedido com um pagamento indevido. Inclusive, o contribuinte pleiteia de forma subsidiária em seu Recurso que lhe seja assegurada a imputação dos pagamentos devidos de PIS e COFINS Importação.

De um lado, a fiscalização foca na redação do caput do art. 15 da Lei n.º 10.865/2004 que indica que somente é passível de creditamento as importações *“sujeitas ao pagamento”* do PIS e da COFINS Importação. De outro, o sujeito passivo evidencia a redação do §1º do dispositivo, que autoriza a tomada do crédito em relação às contribuições *“efetivamente pagas”* na importação. Vejamos a redação do dispositivo legal:

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

(...)

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

Na visão desta relatora, não é possível uma leitura isolada dos dispositivos, cabendo ser lidos em conjunto. Para ter direito ao crédito, necessário que os bens e serviços importados sejam **sujeitos** ao pagamento do PIS e da COFINS Importação e que esse pagamento tenha sido **efetivo**.

No presente caso, ainda que as importações tenham sido objeto de pagamento efetivo das contribuições, essa incidência foi indevida, vez que as operações não eram sujeitas ao pagamento das contribuições. Ocorreu, na hipótese, verdadeiro pagamento indevido das contribuições do PIS e da COFINS Importação que afetou, diretamente, o crédito tomado quanto ao PIS e COFINS receita.

Ora, em se tratando de pagamento indevido, e como consignado na r. decisão recorrida, possível que a Recorrente apresente pleito de repetição de indébito junto a Secretaria da Receita Federal do Brasil, com fulcro na lei, seja por meio de pedidos de restituição (artigos 165, CTN), seja por pedidos de compensação (art. 170, CTN e art. 74, Lei n.º 9.430/96). Contudo, o crédito, uma vez tomado sobre operações não sujeitas ao pagamento do PIS e da COFINS, mostrou-se indevido, sendo correta a exigência fiscal correspondente.

Inclusive, na r. decisão recorrida foi indicado ao contribuinte a via correta para proceder com o pedido de restituição dos valores pagos indevidamente a título de PIS e COFINS Importação. Como indicado expressamente na r. decisão recorrida:

Cumpra observar que, para os recolhimentos tidos por indevidos, não resta outra alternativa à Interessada senão buscar a restituição ou compensação de seus créditos, nos termos da legislação de regência. (e-fl. 2.193 - grifei)

E no presente caso, inclusive, até o presente momento não haveria que se falar em prescrição do direito creditório do sujeito passivo, na forma do art. 165, I, do CTN¹², vez que o pagamento somente foi considerado indevido com a lavratura do Auto de Infração, do qual o sujeito passivo somente foi notificado em 02/01/2017 (e-fl. 1.979).

E aqui cumpre salientar o problema que a concessão do crédito no presente processo pode gerar: reconhece-se aqui o direito ao crédito do PIS e da COFINS sobre a receita, entendendo ser incorreta a autuação, e o sujeito passivo apresenta (e já pode ter apresentado) um pedido de restituição/compensação dos valores indevidamente recolhidos sobre o PIS e a COFINS Importação (ainda não atingido pela prescrição até o momento deste julgamento).

Inegável que o contribuinte sai prejudicado, vez que procede com o pagamento nos presentes autos do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita com acréscimo de multa de ofício, enquanto a restituição ocorrerá apenas dos valores indevidamente recolhidos, corrigidos. Contudo, isso decorre do erro cometido no cumprimento de suas obrigações, vez que o erro no pagamento do PIS e da COFINS Importação reflete diretamente no cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita.

Com isso, entende-se correta a autuação realizada pela fiscalização.

E aqui cumpre igualmente afastar a pretensão, subsidiária, trazida pela Recorrente, no sentido de se abater os recolhimentos indevidos de PIS/COFINS Importação reconhecidos pela fiscalização por suposta possibilidade de enriquecimento ilícito do fisco. Como visto, esses valores poderão ser objeto de pleito de repetição de indébito próprio.

Inexiste previsão legal que autoriza a imputação da forma como pugnada pela Recorrente (débito de um tributo específico com crédito de pagamento de outro tributo específico), sendo que tanto a hipótese de imputação, trazida pelo art. 163 do Código Tributário

¹² Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

Nacional¹³, como a de compensação de ofício do art. 7º do Decreto-lei 2.287/1986¹⁴ são aplicáveis em hipóteses específicas, considerando **todos os débitos vendidos do mesmo sujeito passivo para com a União**, com uma ordem específica a ser seguida pela Administração.

Com isso, cabe ser negado provimento ao Recurso nesse ponto.

IV – DA DESCONSIDERAÇÃO DE CRÉDITOS CALCULADOS DE FORMA EQUIVOCADA

Ainda de forma subsidiária, também alega a Recorrente a necessidade de correção da base de cálculo autuada, vez que a Recorrente possui outros créditos calculados em montante superior aos informados no DACON. Como indicado em suas razões recursais:

94. Com efeito, conforme consignado no RF, a verificação dos créditos apurados foi feita tomando por base os valores informados na Linha 03 das Fichas 06A e 16A (bens e serviços utilizados como insumos) do DACON, os quais totalizavam um valor de R\$ 180.917.002,59.

95. Desse total, R\$ 80.190.139,1,9 foram glosados pela Fiscalização, e os outros R\$ 100.726.863,40 foram admitidos/homologados em definitivo. Ocorre que, como se verifica na planilha acostada à Impugnação de fls., os créditos calculados em relação às hipóteses previstas no art.3º da Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03, totalizam R\$ 190.835.269,02.

96. Ou seja, haveria um saldo de crédito "adicional" em relação ao período autuado no valor de R\$ 9.918.266,143, o qual poderia ser utilizado no cômputo dos supostos débitos lançados pelo Auditor Fiscal no presente caso, para reduzir a base de cálculo autuada. (e-fl. 2.238)

Primeiramente, importante visualizar que a fiscalização não identificou novos débitos devidos pelo sujeito passivo no presente caso, apenas precedendo com a glosa de créditos específicos na apuração do PIS e da COFINS devidos. E a Recorrente não indica que os créditos que foram objeto de autuação teriam sido apurados a menor. Na verdade, o que pretende a Recorrente é que sejam aqui reconhecidos créditos extemporâneos identificados no período.

¹³ Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV - na ordem decrescente dos montantes.

¹⁴ Art. 7º A Receita Federal do Brasil, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é devedor à Fazenda Nacional. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Existindo débito em nome do contribuinte, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Existindo, nos termos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, débito em nome do contribuinte, em relação às contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, ou às contribuições instituídas a título de substituição e em relação à Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 3º Ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e da Previdência Social estabelecerá as normas e procedimentos necessários à aplicação do disposto neste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Ainda que esta relatora não se coadune com a justificativa trazida pela fiscalização para não admitir os créditos extemporâneos no presente processo (necessidade de retificação do DICON¹⁵), certo é que a fiscalização expressamente não os considerou nessa autuação, admitindo que o sujeito passivo busque a via própria para pleitear o reconhecimento do seu crédito. Com efeito, não foi imposto qualquer empecilho ao sujeito passivo para buscar o crédito extemporâneo na via própria (pedido de restituição/ressarcimento/compensação).

Ademais, acresce-se que a Recorrente se respalda tão somente na alegação genérica que os créditos apurados no período teriam sido objeto de revisão, com uma planilha que identifica uma série de operações totalizando o novo valor de crédito identificado (e-fl. 277 arquivo não paginável). Não identifica, contudo, quais teriam sido especificamente as operações que teriam sido objeto de revisão, qual a natureza clara desses créditos e a razão pela qual identificou que teria ocorrido uma apuração a menor dos créditos. Inexiste um comparativo claro entre os valores que foram identificados no DICON e aqueles créditos que seriam extemporâneos.

A planilha apresentada pelo sujeito passivo traz signos muito genéricos para identificar das operações que supostamente dariam direito a crédito identificando, por exemplo, no campo de descrição do serviço e na natureza a operação apenas o signo “SERVICOS”. Não é possível identificar sequer qual tipo de serviço se refere. Acresce-se que a Recorrente igualmente não evidencia que aqueles valores não teriam sido utilizados em período anteriores, não trazendo sequer um levantamento exemplificativo de seu suposto crédito não considerado pela fiscalização.

Com isso, a Recorrente não trouxe aos autos elementos modificativos suficientes para sequer levantar dúvida nesta Relatora quanto a eventual validade do crédito residual do sujeito passivo, inexistindo, repita-se, qualquer confirmação de que o sujeito passivo não teria almejado esses créditos na via própria.

Diante desse contexto, seja pela falta de elementos probatórios suficientes para evidenciar a existência de crédito extemporâneo, seja pela possibilidade do sujeito passivo ter pleiteado o referido crédito na via própria, cabe ser negado provimento ao recurso neste ponto.

V – DA NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

A questão em torno da não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício foi sumulada por este Conselho por meio da Súmula CARF n.º 108, que expressa:

Súmula CARF n.º 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Não obstante o entendimento pessoal dessa relatora em sentido distinto, já externado em votos anteriores à edição da súmula¹⁶, cabe ser negado provimento ao recurso nesse ponto.

¹⁵ Em conformidade com os Acórdãos nº 9303-009.893, 9303-008.048 9303-006.248 e 9303-004.562.

¹⁶ Vide, por exemplo, o Acórdão 3402-004.139, de maio/2017.

VI – CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a exigência fiscal quanto aos itens 2.1 a 2.3 do auto de infração, face o vício de motivação.

Uma vez vencida nessa proposta, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes às despesas de locação de veículos (item 2.1), combustíveis (item 2.2), hospedagem e passagens aéreas (item 2.3), todos eles relacionados aos centros de custos técnicos (“REG (...) TÉCNICO”, “REG (...) SUPERVIS” e “MONITORAÇÃO”).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne

Voto Vencedor

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Redator.

Em que pese o brilhantismo rotineiro da i. Relatora, divergi, acompanhado pela maioria do Colegiado, especificamente em relação à necessidade de cancelamento dos itens 2.1 e 2.3 do Auto de Infração face à existência de vício decorrente da alteração de critério jurídico, nos termos do art. 146 do CTN.

Em síntese, como já exposto no voto vencido, entendeu a Conselheira que a aplicação do conceito restritivo de insumos previsto nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, posteriormente declaradas ilegais pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, consistiria em erro de direito, não sendo passível de posterior modificação no decorrer do processo administrativo fiscal.

Apesar da consistência do raciocínio defendido, entendo que não se está nos presentes autos diante de uma revisão de lançamento ou modificação do critério jurídico, prática vedada pelo Código Tributário Nacional. Em verdade, o lançamento efetuado pela autoridade tributária teve por fundamento a legislação em vigor, mormente o previsto nas Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, que já traziam previsão da possibilidade do desconto de crédito dos bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção de bens destinados à venda.

O entendimento aplicado pela fiscalização resta claro nos autos processuais, quando foram glosados serviços-insumo não aplicados **diretamente** no serviço prestado, nos termos do conceito restritivo previsto nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, que regulamentavam o previsto nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Diante do julgamento do STJ concluindo pela ilegalidade das Instruções Normativas da Receita Federal e do conceito “restritivo” de insumos até então adotado pelo Fisco, não há que se falar em revisão do lançamento, mas sim em reforma do mérito, para que seja dado o provimento de acordo com o entendimento adotado pelo REsp nº 1.221.170/PR.

Veja. Não há nulidade, necessidade de revisão de lançamento ou mesmo alteração de critério jurídico, mas simples reforma da decisão inicial adotada pela fiscalização, dado que a interpretação realizada das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não representam o real conceito de insumos a que chegou o Superior Tribunal de Justiça, em decisão vinculante para este Conselho Administrativo.

Em verdade, entendo que a improcedência verificada na interpretação adotada pela fiscalização, longe de constituir vício do ato administrativo que enseje sua nulidade, trata-se de decorrência direta da dialética existente no Processo Administrativo Fiscal. Seria impraticável a discussão pelos órgãos de julgamento se não fosse possível, neste trâmite, a adoção de entendimentos diversos e reforma da decisão, seja ela emitida em processos de ressarcimento/restituição ou de exigência de crédito tributário.

Portanto, resta explicada minha divergência pontual em relação ao vício suscitado pela i. Relatora e, inexistindo vício que enseje o cancelamento do auto de infração, deve a autuação ser reformada nos termos do atual entendimento do STJ, como assim foi feito durante a sessão de julgamento deste processo, enfrentando o mérito de cada uma das glosas realizadas.

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida