



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720116/2021-55
ACÓRDÃO	3202-002.361 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INGRAM MICRO BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2016

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA. ACÓRDÃO RECORRIDO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, §12, I, DO RICARF.

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novéis razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("RICARF") autoriza o relator a transcrever integralmente a decisão proferida pela Autoridade julgadora de primeira instância, caso concorde com as razões de decidir e com os fundamentos ali perfilhados.

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há que se falar em nulidade do auto de infração quando neste constam os fundamentos de fato e de direito que o embasaram, em conformidade com a legislação de regência. Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO/DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em pedidos de restituição/ressarcimento e em declarações de compensação, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez dos créditos pretendidos. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

TRIBUTO SUJEITO A REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DESCONTADOS. LEGITIMIDADE. ÔNUS DA PROVA.

Na exigência fiscal de tributo sujeito a regime de não cumulatividade a distribuição do ônus probatório deve ser feita em conformidade com as peculiaridades deste regime. Ao Fisco compete a prova do direito da Fazenda Pública em face da Contribuinte, devendo a fiscalização, portanto, fazer a prova das bases de cálculo quando não admita como válidos os valores informados pelo sujeito passivo. Já ao sujeito passivo compete a prova dos fatos modificativos ou extintivos daquele direito, devendo este, portanto, fazer a prova da legitimidade e do montante dos créditos da não cumulatividade utilizados para descontar do tributo devido.

NÃO CUMULATIVIDADE. PIS. COFINS. CRÉDITO. INSUMOS.

Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de (i) produção de bens destinados à venda ou de (ii) prestação de serviços a terceiros. Não gera direito a crédito a título de insumos dispêndios que não se configuram aquisição de bem ou serviço. Requisitos da essencialidade e relevância, contidos no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 2018, devem ser avaliados em relação a “aquisições de bens e serviços” utilizados “em processo de produção ou em prestação de serviços”. Não gera direito a crédito a título de insumos dispêndios com aquisição de serviços não integrantes (como parte) de processo de produção ou de prestação de serviços pela adquirente.

ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL RETIFICADORA - EFD-CONTRIBUIÇÕES.

O arquivo retificador da EFD-Contribuições não produzirá efeitos quanto aos elementos da escrituração, quando, entre outras hipóteses, tiver por objeto reduzir débitos de Contribuição cujos valores já tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização; alterar débitos de Contribuição em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal e alterar créditos de Contribuição objeto de exame em procedimento de fiscalização.

RETENÇÕES NA FONTE.

A utilização de retenções na fonte como antecipação do devido deve constar da Escrituração Digital.

ALTERAÇÃO DA SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO. INCLUSÃO DE CRÉDITOS E DEDUÇÕES.

É na Escrituração Fiscal Digital que o Contribuinte demonstra créditos e retenções, de modo que a análise e reconhecimento destes redutores limitam-se ao escopo do que consta na própria EFD-Contribuições, não

sendo possível admitir ou contemplar valor diverso dos informados ou não constante deste demonstrativo.

DIVERGÊNCIA ENTRE DCTF E EFD-CONTRIBUIÇÕES.

Constatado pela Fiscalização que o Contribuinte apurou débito em sua Escrituração e deixou de confessá-lo em DCTF, apenas a alegação de erro e de retificação da Escrituração após o início do procedimento fiscal, desacompanhada de prova do alegado erro, não é hábil a afastar a exigência da diferença lançada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade para, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 11 de fevereiro de 2025.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório da decisão recorrida, que passo a reproduzir:

Trata o presente processo de Autos de Infração de COFINS (fls. 3273/3281) e de Contribuição ao PIS (fls. 3282/3290), formalizando crédito tributário nos valores respectivamente de R\$ R\$ 58.330.334,91 e R\$ 12.490.514,19, totalizando R\$ 70.820.849,10 (fls. 3293), aí incluídos valores principais, multa proporcional de

75% e juros de mora calculados até 01/2021, lavrados em razão da constatação de infrações assim descritas, às fls. 3274/3276 e 3283/3284:

- Insuficiência de Recolhimento/Declaração no período de janeiro e março a dezembro de 2016, - Glosa de Créditos sem Débito de Contribuição – Crédito de Importação constituído indevidamente, em fevereiro de 2016 (infração sem multa, 3275 e 3283), - Créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição no período de janeiro a dezembro de 2016.

As irregularidades constatadas foram consubstanciadas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 3223/3272, no qual inicia a Fiscalização expondo que o procedimento fiscal objetivou a verificação do cumprimento das obrigações tributárias de Contribuição ao PIS e COFINS de janeiro a dezembro de 2016 da pessoa jurídica INGRAM MICRO INFORMÁTICA LTDA, CNPJ 81.627.838/0001-01 (contribuinte), incorporada pela ora Interessada INGRAM MICRO BRASIL LTDA, CNPJ 01.771.935/0002-15.

Na sequência, descreve o objeto social do Contribuinte no período fiscalizado: comércio e a distribuição de equipamentos eletrônicos de processamento de dados; a prestação de serviços na área de assessoria técnica em processamento de dados e equipamentos eletrônicos de dados; a locação de equipamentos eletrônicos de dados, bem como suas partes, peças e componentes; a importação e exportação de programas de informática e de serviços; o conserto e a manutenção de equipamentos; cursos e treinamentos em informática; e o investimento ou participação no capital de qualquer outra sociedade, entidade ou parceria, no Brasil ou no exterior, na condição de acionista ou sócia.

Descreve os Procedimentos da Fiscalização (termos de intimação e respostas – tópico III)

e os Fatos Relativos à Constituição do Crédito (tópico IV do Termo), fatos esses abordados sob os subtítulos abaixo relacionados e a seguir sintetizados:

IV - DOS FATOS RELATIVOS À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO (fls. 3224/3270)	
DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS DO PERÍODO (fl. 3224)	1 – Licenciamento ou Cessão de Programa de Computador (Mercado Interno) fls. 3224
	2 – Suporte Técnico em Informática, Assessoria em Informática, Conserto e Restauração, Processamento de Dados e treinamento (mercado interno) fls. 3234
	3 – Licenciamento ou Cessão de Programa de Computador e Suporte Técnico (Importação) fls. 3243
DOS VALORES DAS CONTRIBUIÇÕES DO PERÍODO (fl. 3256)	4 – Retenções na Fonte Deduzidas no Período (fls. 3256)
	5 – Do Regime de Apuração das Contribuições (fls. 3262)

	6 – Do Confronto dos Valores de Contribuições a Recolher em EFD-Contribuições e DCTF (fls. 3264)
Infrações Apuradas (fl. 3265)	Insuficiência de Recolhimento/Declaração – PIS/PASEP (fls. 3265) e COFINS (fls. 3266)
	Créditos descontados indevidamente na apuração da Contribuição – PIS/PASEP (fls. 3267) e Cofins (fls. 3268)
	Crédito de Importação constituído indevidamente PIS/PASEP (fls. 3268) e Cofins (fls. 3270)

1 – LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE PROGRAMA DE COMPUTADOR (MERCADO INTERNO) - fls. 3224 Identifica créditos informados pelo Contribuinte como decorrentes de aquisição de serviços utilizados como insumos que verificou tratar-se, pelos documentos e esclarecimentos apresentados, de licenciamento/cessão de uso de programas de computador e distribuição de softwares mediante licenciamento, e justifica sua glosa:

- por decorrerem de pagamento de royalties que não permite crédito como aquisição de insumos, vez que não configura aquisição de serviços, (cita a Soluções de Consulta COSIT 18, de 2017; 117, de 2020 e 262, de 2017) e - porque as licenças distribuídas pela Fiscalizada não configuram insumos na prestação de serviços; são na verdade o próprio objeto das prestações às suas clientes (cita a Solução de Consulta COSIT nº 262, de 2017).

Resume as bases de cálculo glosadas como origem de credito:

LICENCIAMENTO	
2016	
MÊS	BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS
JANEIRO	R\$ 3.672.057,36
FEVEREIRO	R\$ 8.391.302,54
MARÇO	R\$ 57.212.651,05
ABRIL	R\$ 4.845.871,72
MAIO	R\$ 26.010.223,31
JUNHO	R\$ 13.214.720,05
JULHO	R\$ 27.683.227,18
AGOSTO	R\$ 18.085.140,48
SETEMBRO	R\$ 13.861.358,53
OUTUBRO	R\$ 9.845.396,95
NOVEMBRO	R\$ 5.090.091,62
DEZEMBRO	R\$ 16.897.041,06
TOTAL	R\$ 204.809.081,85

2- SUPORTE TÉCNICO EM INFORMÁTICA, ASSESSORIA EM INFORMÁTICA, CONserto e RESTAURAÇÃO, PROCESSAMENTO DE DADOS E TREINAMENTO (MERCADO INTERNO) - fls. 3234 Aborda apuração de créditos decorrentes de serviços utilizados como insumos, descritos como “SUPORTE TÉCNICO EM INFORMÁTICA, INCLUSIVE INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO DE PROGRAMAS DE COMPUTAÇÃO E BANCO DE DADOS”, “ASSESSORIA E CONSULTORIA EM INFORMÁTICA”, “LUBRIFIC, LIMPEZA, LUSTRAÇÃO, REVISÃO, CARGA E RECARGA, CONserto, RESTAURAC, BLINDAGEM, MANUT. E CONSERV. DE MAQUIN.VEIC, APAREL, EQUIP, MOTORES, ELEVADORES OU QUALQUER OBJETO (PARTES EPCS

EMPREGADAS-SUJ. ICMS”, “CONCERTO, REST. MANUT. E CONSERV. MAQS., AP., EQUIP., ELEV. OU DE QUAISQUIER OUTROS OBJETOS”, “PROCESSAMENTO DE DADOS E CONGENERES”, TREINAMENTO” Descreve constatação de que serviços são prestados diretamente por terceiro ao cliente da fiscalizada.

Expõe que como afirmado pelo contribuinte e confirmado com a documentação coligida, os serviços nos quais o contribuinte tomou crédito das contribuições não configuram insumos na prestação dos serviços; são, na verdade, o próprio objeto da prestação a seus clientes, impossibilitando a tomada de crédito por falta de previsão legal.

Cita art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e a Solução de Consulta COSIT nº 262, de 2017.

Reporta-se às planilhas em que foram identificados os créditos glosados e apresenta planilha demonstrativa dos valores mensais glosados da base de cálculo de crédito da contribuição a cada título:

2016						
BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS						
	SUORTE	ASSESSORIA	MANUTENÇÃO	CONCERTO	PROCESSAMENTO	TREINAMENTO
JANEIRO	R\$ 1.579.155,19	R\$ 0,00	R\$ 599.860,98	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
FEVEREIRO	R\$ 4.041.750,01	R\$ 0,00	R\$ 1.051.224,30	R\$ 224.505,04	R\$ 209.022,02	R\$ 0,00
MARÇO	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 90.542,49	R\$ 0,00	R\$ 0,00
ABRIL	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 55.000,00	R\$ 50.063,10	R\$ 0,00	R\$ 0,00
MAIO	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 444.000,00	R\$ 436.491,30	R\$ 0,00	R\$ 0,00
JUNHO	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 87.833,69	R\$ 0,00	R\$ 0,00
JULHO	R\$ 2.409.837,65	R\$ 0,00	R\$ 823.789,76	R\$ 466.850,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
AGOSTO	R\$ 1.564.736,24	R\$ 0,00	R\$ 1.657.146,75	R\$ 32.377,00	R\$ 649.606,51	R\$ 0,00
SETEMBRO	R\$ 9.150.721,45	R\$ 0,00	R\$ 545.563,96	R\$ 87.700,00	R\$ 133.295,01	R\$ 0,00
OUTUBRO	R\$ 789.523,66	R\$ 626.888,48	R\$ 6.000,00	R\$ 88.824,96	R\$ 705.186,01	R\$ 0,00
NOVEMBRO	R\$ 362.047,90	R\$ 548.827,48	R\$ 0,00	R\$ 104.112,48	R\$ 196.622,97	R\$ 0,00
DEZEMBRO	R\$ 1.582.315,54	R\$ 2.016.893,99	R\$ 1.156.629,97	R\$ 19.242,49	R\$ 96.752,87	R\$ 157.938,60
TOTAL	R\$ 21.480.087,64	R\$ 3.192.609,95	R\$ 6.339.215,72	R\$ 1.688.542,55	R\$ 1.990.485,39	R\$ 157.938,60

3 – LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE PROGRAMA DE COMPUTADOR E SUPORTE TÉCNICO (IMPORTAÇÃO) fls. 3243

Descreve intimações e respostas, registra ter analisado, por amostragem, as descrições das invoices, e consultado part numbers na internet, apresenta algumas das pesquisas realizadas, e conclui que as invoices se referiam a Licença de Software e o respectivo suporte técnico.

Descreve, também, em função de documentos apresentados, que constatou novamente que as licenças de software eram distribuídas pela fiscalizada, bem como o suporte técnico era prestado pelo fabricante do software e expõe: Como já anteriormente explanado nesse termo, tais dispêndios não configuram insumos na prestação dos serviços da fiscalizada. No caso das licenças, os dispêndios são pagamentos de royalties, portanto não são serviços, e, no caso do suporte técnico, esses representam o próprio objeto das prestações às suas clientes, e não um insumo na prestação do serviço.

Reporta-se a arquivos SPED-EFD e apresenta planilha de valores mensais glosados da base de cálculo dos créditos da contribuição referentes à importação.

LICENCIAMENTO E SUPORTE TÉCNICO - IMPORTAÇÃO	
2016	
MÊS	BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS
JANEIRO	R\$ 1.526.938,55
FEVEREIRO	R\$ 13.945.054,08
MARÇO	R\$ 679.576,38
ABRIL	R\$ 826.798,32
MAIO	R\$ 0,00
JUNHO	R\$ 3.582.295,50
JULHO	R\$ 9.615.802,73
AGOSTO	R\$ 473.444,08
SETEMBRO	R\$ 2.101.726,71
OUTUBRO	R\$ 8.607.909,41
NOVEMBRO	R\$ 7.036.700,34
DEZEMBRO	R\$ 4.647.102,89
TOTAL	R\$ 53.043.348,99

Apresenta demonstrativo elaborado com a totalização da base de cálculo dos créditos glosados:

2016					
BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS - ALÍQUOTA BÁSICA					
	LICENCIAMENTO	SUPORTE	ASSESSORIA	MANUTENÇÃO	TOTAL 1
JANEIRO	R\$ 3.672.057,36	R\$ 1.579.155,19	R\$ 0,00	R\$ 599.860,98	R\$ 5.851.073,53
FEVEREIRO	R\$ 8.391.302,54	R\$ 4.041.750,01	R\$ 0,00	R\$ 1.051.224,30	R\$ 13.484.276,85
MARÇO	R\$ 57.212.651,05	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 57.212.651,05
ABRIL	R\$ 4.845.871,72	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 55.000,00	R\$ 4.900.871,72
MAIO	R\$ 26.009.306,93	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 444.000,00	R\$ 26.453.306,93
JUNHO	R\$ 13.215.636,43	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 13.215.636,43
JULHO	R\$ 27.683.227,18	R\$ 2.409.837,65	R\$ 0,00	R\$ 823.789,76	R\$ 30.916.854,59
AGOSTO	R\$ 18.085.140,48	R\$ 1.564.736,24	R\$ 0,00	R\$ 1.657.146,75	R\$ 21.307.023,47
SETEMBRO	R\$ 13.861.358,53	R\$ 9.150.721,45	R\$ 0,00	R\$ 545.563,96	R\$ 23.557.643,94
OUTUBRO	R\$ 9.845.396,95	R\$ 789.523,66	R\$ 626.888,48	R\$ 6.000,00	R\$ 11.267.809,09
NOVEMBRO	R\$ 5.090.091,62	R\$ 362.047,90	R\$ 548.827,48	R\$ 0,00	R\$ 6.000.967,00
DEZEMBRO	R\$ 16.897.041,06	R\$ 1.582.315,54	R\$ 2.016.893,99	R\$ 1.156.629,97	R\$ 21.652.880,56
TOTAL	R\$ 204.809.081,85	R\$ 21.480.087,64	R\$ 3.192.609,95	R\$ 6.339.215,72	R\$ 235.820.995,16

2016				
BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS - ALÍQUOTA BÁSICA				
	CONSERTO	PROCESSAMENTO	TREINAMENTO	TOTAL 2
JANEIRO	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
FEVEREIRO	R\$ 224.505,04	R\$ 209.022,02	R\$ 0,00	R\$ 433.527,06
MARÇO	R\$ 90.542,49	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 90.542,49
ABRIL	R\$ 50.063,10	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 50.063,10
MAIO	R\$ 436.491,30	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 436.491,30
JUNHO	R\$ 87.833,69	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 87.833,69
JULHO	R\$ 466.850,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 466.850,00
AGOSTO	R\$ 32.377,00	R\$ 649.606,51	R\$ 0,00	R\$ 681.983,51
SETEMBRO	R\$ 87.700,00	R\$ 133.295,01	R\$ 0,00	R\$ 220.995,01
OUTUBRO	R\$ 88.824,96	R\$ 705.186,01	R\$ 0,00	R\$ 794.010,97
NOVEMBRO	R\$ 104.112,48	R\$ 196.622,97	R\$ 0,00	R\$ 300.735,45
DEZEMBRO	R\$ 19.242,49	R\$ 96.752,87	R\$ 157.938,60	R\$ 273.933,96
TOTAL	R\$ 1.688.542,55	R\$ 1.990.485,39	R\$ 157.938,60	R\$ 3.836.966,54

2016			
BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS - ALÍQUOTA BÁSICA			
	TOTAL 1	TOTAL 2	TOTAL GERAL
JANEIRO	R\$ 5.851.073,53	R\$ 0,00	R\$ 5.851.073,53
FEVEREIRO	R\$ 13.484.276,85	R\$ 433.527,06	R\$ 13.917.803,91
MARÇO	R\$ 57.212.651,05	R\$ 90.542,49	R\$ 57.303.193,54
ABRIL	R\$ 4.900.871,72	R\$ 50.063,10	R\$ 4.950.934,82
MAIO	R\$ 26.453.306,93	R\$ 436.491,30	R\$ 26.889.798,23
JUNHO	R\$ 13.215.636,43	R\$ 87.833,69	R\$ 13.303.470,12
JULHO	R\$ 30.916.854,59	R\$ 466.850,00	R\$ 31.383.704,59
AGOSTO	R\$ 21.307.023,47	R\$ 681.983,51	R\$ 21.989.006,98
SETEMBRO	R\$ 23.557.643,94	R\$ 220.995,01	R\$ 23.778.638,95
OUTUBRO	R\$ 11.267.809,09	R\$ 794.010,97	R\$ 12.061.820,06
NOVEMBRO	R\$ 6.000.967,00	R\$ 300.735,45	R\$ 6.301.702,45
DEZEMBRO	R\$ 21.652.880,56	R\$ 273.933,96	R\$ 21.926.814,52
TOTAL	R\$ 235.820.995,16	R\$ 3.836.966,54	R\$ 239.657.961,70

E reprise planilha referente a base de cálculo de créditos decorrentes de importação:

2016	
BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITO - IMPORTAÇÃO	
	LICENCIAMENTO SUPORTE
JANEIRO	R\$ 1.526.938,55
FEVEREIRO	R\$ 13.945.054,08
MARÇO	R\$ 679.576,38
ABRIL	R\$ 826.798,32
MAIO	R\$ 0,00
JUNHO	R\$ 3.582.295,50
JULHO	R\$ 9.615.802,73
AGOSTO	R\$ 473.444,08
SETEMBRO	R\$ 2.101.726,71
OUTUBRO	R\$ 8.607.909,41
NOVEMBRO	R\$ 7.036.700,34
DEZEMBRO	R\$ 4.647.102,89
TOTAL	R\$ 53.043.348,99

Em seguida, a Fiscalização aborda os VALORES DAS CONTRIBUIÇÕES NO PERÍODO (fls.

3256), reportando-se, como item 4, a retenções na fonte:

4. RETENÇÕES NA FONTE DEDUZIDAS NO PERÍODO Expõe que, analisando EFD-Contribuições do ano de 2016, observou discrepância entre as retenções das contribuições sofridas no período (Registro F600) e as retenções efetivamente deduzidas (registros M200/M600) [...] e também, registros F600 com retenções ocorridas em períodos distintos aos dos meses de referência da EFD-Contribuições.

Após intimações e respostas apresentadas, menção a consultas a DIRF das Fontes Pagadoras e elaboração da correspondente planilha, menção a orientações do Guia Prático da EFDContribuições (versão 1.22), elaboração de planilha demonstrando as retenções sofridas e utilizadas e os valores de insuficiência de recolhimento, menção ao art. 9º da IN RFB 1.234, de 2012, com a redação da IN RFB 1.540, de 2015, menção a saldos de retenção efetuada por órgãos públicos indevidamente deduzida em períodos de apuração posteriores, a Fiscalização

demonstra valores mensais de insuficiência de recolhimento ocasionados por irregularidades nas retenções das contribuições:

PIS		COFINS	
INSUFICIÊNCIA RETENÇÃO		INSUFICIÊNCIA RETENÇÃO	
2016		2016	
MÊS	VALOR DA CONTRIBUIÇÃO	MÊS	VALOR DA CONTRIBUIÇÃO
JANEIRO	R\$ 19.206,61	JANEIRO	R\$ 430.901,08
FEVEREIRO	R\$ 0,00	FEVEREIRO	R\$ 0,00
MARÇO	R\$ 0,00	MARÇO	R\$ 0,00
ABRIL	R\$ 142.094,98	ABRIL	R\$ 655.823,09
MAIO	R\$ 0,00	MAIO	R\$ 0,00
JUNHO	R\$ 0,00	JUNHO	R\$ 0,00
JULHO	R\$ 328.222,97	JULHO	R\$ 1.552.301,39
AGOSTO	R\$ 138.587,08	AGOSTO	R\$ 635.635,98
SETEMBRO	R\$ 42.899,52	SETEMBRO	R\$ 194.407,47
OUTUBRO	R\$ 0,00	OUTUBRO	R\$ 0,00
NOVEMBRO	R\$ 38.788,29	NOVEMBRO	R\$ 181.880,67
DEZEMBRO	R\$ 232.780,94	DEZEMBRO	R\$ 1.058.417,38
TOTAL	R\$ 942.580,39	TOTAL	R\$ 4.709.367,06

Como item 5, a Fiscalização abordou infração decorrente do Regime de Apuração das Contribuições (fls. 3262):

5 – DO REGIME DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES Registra a Fiscalização ter verificado nos meses que relaciona declaração de valores de PIS e COFINS no regime cumulativo, intimado o Contribuinte para esclarecimento e recebido resposta que ensejou a seguinte conclusão:

Observa-se que o próprio contribuinte reconheceu que sujeitou irregularmente parte de suas receitas ao regime cumulativo das contribuições. Ressalta-se que, conforme relatado nesse termo, as retificações efetuadas pelo contribuinte no curso da fiscalização não produzem efeitos consoante o parágrafo 2º do artigo 11 da Instrução Normativa nº 1.252/2012 (com alterações posteriores).

Apresenta cálculo da diferença das contribuições pela aplicação da alíquota menor, conforme segue, indicando Diferença a tributar integrante do lançamento de ofício:

TRIBUTOS	MÊS	CONTRIBUIÇÃO CUMULATIVA DO PERÍODO [0,65%]	CONTRIBUIÇÃO CUMULATIVA DO PERÍODO [1,65%]	DIFERENÇA A TRIBUTAR
PIS	03/2016	R\$ 23.934,16	R\$ 60.755,94	R\$ 36.821,78
PIS	04/2016	R\$ 34.318,18	R\$ 87.115,38	R\$ 52.797,20
PIS	05/2016	R\$ 59.835,63	R\$ 151.890,45	R\$ 92.054,82
PIS	06/2016	R\$ 71.595,02	R\$ 181.741,20	R\$ 110.146,18
PIS	10/2016	R\$ 32.238,45	R\$ 81.836,07	R\$ 49.597,62
PIS	11/2016	R\$ 26.723,64	R\$ 67.836,93	R\$ 41.113,29
TOTAL				R\$ 382.530,89

TRIBUTOS	MÊS	CONTRIBUIÇÃO CUMULATIVA DO PERÍODO [3,00%]	CONTRIBUIÇÃO CUMULATIVA DO PERÍODO [7,60%]	DIFERENÇA A TRIBUTAR
COFINS	03/2016	R\$ 110.465,54	R\$ 279.846,03	R\$ 169.380,49
COFINS	04/2016	R\$ 158.391,73	R\$ 401.259,05	R\$ 242.867,32
COFINS	05/2016	R\$ 276.164,41	R\$ 699.616,51	R\$ 423.452,10
COFINS	06/2016	R\$ 330.438,69	R\$ 837.111,35	R\$ 506.672,66
COFINS	10/2016	R\$ 148.792,70	R\$ 376.941,51	R\$ 228.148,81
COFINS	11/2016	R\$ 123.339,88	R\$ 312.461,03	R\$ 189.121,15
TOTAL				R\$ 1.759.642,52

No item 6, a Fiscalização descreve constatações decorrentes de CONFRONTO DOS VALORES DE CONTRIBUIÇÕES A RECOLHER EM EFD-CONTRIBUIÇÕES E DCTF (fls. 3264), expondo ter verificado que no mês de maio de 2016, o valor informado em DCTF estava menor do que o informado na EFD-Contribuições:

PIS NÃO CUMULATIVO			
PERÍODO	EFD-CONTRIBUIÇÕES*	DCTF*	DIFERENÇA
	REG. M205		
	DÉBITO 6912	DÉBITO 6912	
Mai/2016	R\$ 28.250,38	R\$ 0,00	R\$ 28.250,38

COFINS NÃO CUMULATIVA			
PERÍODO	EFD-CONTRIBUIÇÕES*	DCTF*	DIFERENÇA
	REG. M605		
	DÉBITO 5856	DÉBITO 5856	
Mai/2016	R\$ 135.728,41	R\$ 0,00	R\$ 135.728,41

Registra ser a DCTF instrumento de confissão de dívida e que a obrigatoriedade da prestação de informações, nessa declaração foi estabelecida no art. 6º, VI, da IN RFB 1.599/2015, que disciplinava a DCTF à época dos fatos geradores.

A título de INFRAÇÕES APURADAS (fls. 3266) descreve:

PIS/PASEP – INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO Decorrente das irregularidades identificadas nos itens 4 – DAS RETENÇÕES NA FONTE DEDUZIDAS NO PERÍODO, 5 – DO REGIME DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES e 6 – DO CONFRONTO DOS VALORES DE CONTRIBUIÇÕES A RECOLHER EM EFD-CONTRIBUIÇÕES E DCTF:

PIS - 2016				
	INSUFICIÊNCIA RETENÇÃO	REGIME APURAÇÃO INCORRETO	EFD-C X DCTF	TOTAL
MÊS	VALOR DA CONTRIBUIÇÃO			
JANEIRO	R\$ 19.206,61	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 19.206,61
FEVEREIRO	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
MARÇO	R\$ 0,00	R\$ 36.821,78	R\$ 0,00	R\$ 36.821,78
ABRIL	R\$ 142.094,98	R\$ 52.797,20	R\$ 0,00	R\$ 194.892,18
MAIO	R\$ 0,00	R\$ 92.054,82	R\$ 28.250,28	R\$ 120.305,10
JUNHO	R\$ 0,00	R\$ 110.146,18	R\$ 0,00	R\$ 110.146,18
JULHO	R\$ 328.222,97	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 328.222,97
AGOSTO	R\$ 138.587,08	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 138.587,08
SETEMBRO	R\$ 42.899,52	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 42.899,52
OUTUBRO	R\$ 0,00	R\$ 49.597,62	R\$ 0,00	R\$ 49.597,62
NOVEMBRO	R\$ 38.788,29	R\$ 41.113,29	R\$ 0,00	R\$ 79.901,58
DEZEMBRO	R\$ 232.780,94	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 232.780,94
TOTAL	R\$ 942.580,39	R\$ 382.530,89	R\$ 28.250,28	R\$ 1.353.361,56

COFINS – INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO

Também decorrente dos itens 4, 5 e 6 acima, resultando:

COFINS - 2016				
	INSUFICIÊNCIA RETENÇÃO	REGIME APURAÇÃO INCORRETO	EFD-C X DCTF	TOTAL
MÊS	VALOR DA CONTRIBUIÇÃO			
JANEIRO	R\$ 430.901,08	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 430.901,08
FEVEREIRO	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
MARÇO	R\$ 0,00	R\$ 169.380,49	R\$ 0,00	R\$ 169.380,49
ABRIL	R\$ 655.823,09	R\$ 242.867,32	R\$ 0,00	R\$ 898.690,41
MAIO	R\$ 0,00	R\$ 423.452,10	R\$ 135.728,41	R\$ 559.180,51
JUNHO	R\$ 0,00	R\$ 506.672,66	R\$ 0,00	R\$ 506.672,66
JULHO	R\$ 1.552.301,39	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 1.552.301,39
AGOSTO	R\$ 635.635,98	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 635.635,98
SETEMBRO	R\$ 194.407,47	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 194.407,47
OUTUBRO	R\$ 0,00	R\$ 228.148,81	R\$ 0,00	R\$ 228.148,81
NOVEMBRO	R\$ 181.880,67	R\$ 189.121,15	R\$ 0,00	R\$ 371.001,82
DEZEMBRO	R\$ 1.058.417,38	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 1.058.417,38
TOTAL	R\$ 4.709.367,06	R\$ 1.759.642,52	R\$ 135.728,41	R\$ 6.604.737,99

PIS/PASEP – CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO:

Crédito de PIS Glosados:

2016			2016		
ALÍQUOTA BÁSICA			IMPORTAÇÃO		
	BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS	CRÉDITO PIS INDEVIDO [1,65%]		BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS	CRÉDITO PIS INDEVIDO [1,65%]
JANEIRO	R\$ 5.851.073,53	R\$ 96.542,71	JANEIRO	R\$ 1.526.938,55	R\$ 25.194,49
FEVEREIRO	R\$ 13.917.803,91	R\$ 229.643,76	FEVEREIRO	R\$ 13.945.054,08	R\$ 230.093,39
MARÇO	R\$ 57.303.193,54	R\$ 945.502,69	MARÇO	R\$ 679.576,38	R\$ 11.213,01
ABRIL	R\$ 4.950.934,82	R\$ 81.690,42	ABRIL	R\$ 826.798,32	R\$ 13.642,17
MAIO	R\$ 26.889.798,23	R\$ 443.681,67	MAIO	R\$ 0,00	R\$ 0,00
JUNHO	R\$ 13.303.470,12	R\$ 219.507,26	JUNHO	R\$ 3.582.295,50	R\$ 59.107,88
JULHO	R\$ 31.383.704,59	R\$ 517.831,13	JULHO	R\$ 9.615.802,73	R\$ 158.660,75
AGOSTO	R\$ 21.989.006,98	R\$ 362.818,62	AGOSTO	R\$ 473.444,08	R\$ 7.811,83
SETEMBRO	R\$ 23.778.638,95	R\$ 392.347,54	SETEMBRO	R\$ 2.101.726,71	R\$ 34.678,49
OUTUBRO	R\$ 12.061.820,06	R\$ 199.020,03	OUTUBRO	R\$ 8.607.909,41	R\$ 142.030,51
NOVEMBRO	R\$ 6.301.702,45	R\$ 103.978,09	NOVEMBRO	R\$ 7.036.700,34	R\$ 116.105,56
DEZEMBRO	R\$ 21.926.814,52	R\$ 361.792,44	DEZEMBRO	R\$ 4.647.102,89	R\$ 76.677,20
TOTAL	R\$ 239.657.961,70	R\$ 3.954.356,37	TOTAL	R\$ 53.043.348,99	R\$ 875.215,26

Expõe que:

Analisando-se as EFD-Contribuições, verificou-se que, com exceção dos meses de fevereiro e março de 2016, o valor do crédito apurado era descontado integralmente no mês de apuração [...] Com base na EFD-Contribuições no mês de fevereiro de 2016, verificou-se que o valor do crédito (importação) apurado foi descontado parcialmente, restando saldo a ser descontado em períodos futuros no valor de R\$ 89.407,96 [...]. Esse saldo era indevido, contudo ele não foi descontado. Assim, como a presente infração trata apenas de créditos

descontados indevidamente, esse valor foi objeto de lançamento da infração PIS/PASEP – CRÉDITO DE IMPORTAÇÃO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE.

Já os saldos de crédito apurados em março de 2016 foram descontados no mês de abril de 2016 [...].

A fiscalização elaborou uma planilha [...], na qual é demonstrado o valor do crédito descontado indevidamente em cada um dos períodos.

Abaixo são demonstrados sinteticamente os créditos descontados indevidamente:

2016 - PIS				
TRIBUTO	MÊS	CRÉDITO DE PIS DESCONTADO INDEVIDAMENTE - ALÍQUOTA BÁSICA	CRÉDITO DE PIS DESCONTADO INDEVIDAMENTE - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE PIS DESCONTADO INDEVIDAMENTE - TOTAL
PIS	01/2016	R\$ 96.542,71	R\$ 25.194,49	R\$ 121.737,20
PIS	02/2016	R\$ 229.643,76	R\$ 140.685,53	R\$ 370.329,30
PIS	03/2016	R\$ 636.954,70	R\$ 0,00	R\$ 636.954,70
PIS	04/2016	R\$ 390.238,41	R\$ 24.855,18	R\$ 415.093,59
PIS	05/2016	R\$ 443.681,67	R\$ 0,00	R\$ 443.681,67
PIS	06/2016	R\$ 219.507,26	R\$ 59.107,88	R\$ 278.615,13
PIS	07/2016	R\$ 517.831,13	R\$ 158.660,75	R\$ 676.491,87
PIS	08/2016	R\$ 362.818,62	R\$ 7.811,83	R\$ 370.630,44
PIS	09/2016	R\$ 392.347,54	R\$ 34.678,49	R\$ 427.026,03
PIS	10/2016	R\$ 199.020,03	R\$ 142.030,51	R\$ 341.050,54
PIS	11/2016	R\$ 103.978,09	R\$ 116.105,56	R\$ 220.083,65
PIS	12/2016	R\$ 361.792,44	R\$ 76.677,20	R\$ 438.469,64
TOTAL		R\$ 3.954.356,37	R\$ 785.807,40	R\$ 4.740.163,76

Assim, foi efetuado o lançamento de ofício dos valores indevidamente descontados.

PIS/PASEP – CRÉDITO DE IMPORTAÇÃO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE.

Consigna a Fiscalização o lançamento do valor de R\$ 89.407,96 acima referido.

COFINS – CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO

2016			2016		
ALÍQUOTA BÁSICA			IMPORTAÇÃO		
	BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS	CRÉDITO COFINS INDEVIDO [7,60%]		BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS	CRÉDITO COFINS INDEVIDO [7,60%]
JANEIRO	R\$ 5.851.073,53	R\$ 444.681,59	JANEIRO	R\$ 1.526.938,55	R\$ 116.047,33
FEVEREIRO	R\$ 13.917.803,91	R\$ 1.057.753,10	FEVEREIRO	R\$ 13.945.054,08	R\$ 1.059.824,11
MARÇO	R\$ 57.303.193,54	R\$ 4.355.042,71	MARÇO	R\$ 679.576,38	R\$ 51.647,80
ABRIL	R\$ 4.950.934,82	R\$ 376.271,05	ABRIL	R\$ 826.798,32	R\$ 62.836,67
MAIO	R\$ 26.889.798,23	R\$ 2.043.624,67	MAIO	R\$ 0,00	R\$ 0,00
JUNHO	R\$ 13.303.470,12	R\$ 1.011.063,73	JUNHO	R\$ 3.582.295,50	R\$ 272.254,46
JULHO	R\$ 31.383.704,59	R\$ 2.385.161,55	JULHO	R\$ 9.615.802,73	R\$ 730.801,01
AGOSTO	R\$ 21.989.006,98	R\$ 1.671.164,53	AGOSTO	R\$ 473.444,08	R\$ 35.981,75
SETEMBRO	R\$ 23.778.638,95	R\$ 1.807.176,56	SETEMBRO	R\$ 2.101.726,71	R\$ 159.731,23
OUTUBRO	R\$ 12.061.820,06	R\$ 916.698,32	OUTUBRO	R\$ 8.607.909,41	R\$ 654.201,12
NOVEMBRO	R\$ 6.301.702,45	R\$ 478.929,39	NOVEMBRO	R\$ 7.036.700,34	R\$ 534.789,23
DEZEMBRO	R\$ 21.926.814,52	R\$ 1.666.437,90	DEZEMBRO	R\$ 4.647.102,89	R\$ 353.179,82
TOTAL	R\$ 239.657.961,70	R\$ 18.214.005,09	TOTAL	R\$ 53.043.348,99	R\$ 4.031.294,52

Do mesmo modo que descrito em relação a contribuição ao PIS, a Fiscalização descreve para a COFINS constatações de semelhante teor relativamente aos meses de fevereiro e março de 2016, sendo o valor de crédito de COFINS descontado parcialmente, restou saldo a ser descontado em períodos futuros no valor de R\$ 404.780,15, não descontado, sendo objeto de lançamento na infração CRÉDITO DE IMPORTAÇÃO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE.

A planilha elaborada para a COFINS foi a seguinte:

2016 - COFINS				
TRIBUTOS	MÊS	CRÉDITO DE COFINS DESCONTADO INDEVIDAMENTE	CRÉDITO DE COFINS DESCONTADO INDEVIDAMENTE - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE COFINS DESCONTADO INDEVIDAMENTE - TOTAL
COFINS	01/2016	R\$ 444.681,59	R\$ 116.047,33	R\$ 560.728,92
COFINS	02/2016	R\$ 1.057.753,10	R\$ 655.043,96	R\$ 1.712.797,06
COFINS	03/2016	R\$ 2.937.651,40	R\$ 0,00	R\$ 2.937.651,40
COFINS	04/2016	R\$ 1.793.662,36	R\$ 114.484,47	R\$ 1.908.146,83
COFINS	05/2016	R\$ 2.043.624,67	R\$ 0,00	R\$ 2.043.624,67
COFINS	06/2016	R\$ 1.011.063,73	R\$ 272.254,46	R\$ 1.283.318,19
COFINS	07/2016	R\$ 2.385.161,55	R\$ 730.801,01	R\$ 3.115.962,56
COFINS	08/2016	R\$ 1.671.164,53	R\$ 35.981,75	R\$ 1.707.146,28
COFINS	09/2016	R\$ 1.807.176,56	R\$ 159.731,23	R\$ 1.966.907,79
COFINS	10/2016	R\$ 916.698,32	R\$ 654.201,12	R\$ 1.570.899,44
COFINS	11/2016	R\$ 478.929,39	R\$ 534.789,23	R\$ 1.013.718,62
COFINS	12/2016	R\$ 1.666.437,90	R\$ 353.179,82	R\$ 2.019.617,72
TOTAL		R\$ 18.214.005,09	R\$ 3.626.514,38	R\$ 21.840.519,46

COFINS – CRÉDITO DE IMPORTAÇÃO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE Infração em que se reporta ao valor de R\$ 404.780,15 acima mencionado.

Por fim, a Fiscalização tece OBSERVAÇÕES (tópico V, fls. 3270) acerca de:

- Escrituração, relacionando código de identificação de arquivo com base nos quais foram feitas as análises descritas; - Aplicação da multa de ofício de 75%, com fundamento no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

E conclui pelo encerramento parcial da fiscalização.

Cientificada da autuação em 28/01/2021 (fls. 3297/3299 e 3301), a Interessada apresentou em 26/02/2021 Impugnação de fls. 3306/3373, acompanhada de documentos, com as razões de defesa a seguir sintetizadas.

A Interessada, incorporadora da pessoa jurídica fiscalizada, inicia registrando a tempestividade de sua defesa e, ao expor os fatos, identifica-se como pessoa jurídica de direito privado integrante do Grupo Ingram Micro, maior distribuidor de produtos de informática e tecnologia, tanto de partes, peças e equipamentos

(“hardware”), quanto de programas para seu funcionamento (softwares), consoante se depreende de seu contrato social e que, dentre outras atividades, a Impugnante se dedica à venda de produtos de informática (softwares e hardwares).

Reporta-se aos valores lançados e expõe síntese dos motivos da autuação como segue:

Parte I – Divergência sobre Conceito de Insumo (i) Glosa dos créditos relativos à aquisição de software, sob a justificativa de que tais valores se caracterizam como royalties, não permitindo a tomada de créditos como aquisição de insumos por não se qualificarem como mercadorias ou serviços; (ii) Glosa dos créditos relativos à aquisição de serviços de processamento de dados, manutenção de equipamentos de informática, suporte técnico, manutenção de software, assessoria em informática e treinamento, pois teriam sido prestados diretamente por terceiros aos clientes da Impugnante, o que impossibilitaria sua qualificação como insumo na própria prestação de serviço da Impugnante; (iii) Glosa dos créditos relativos à importação de software e de serviços, sob os mesmos fundamentos das glosas acima descritas - itens (i) e (ii); Parte II - Exigência de PIS/COFINS fundamentada em preenchimento equivocado das obrigações acessórias (iv) Glosa das deduções de valores retidos na fonte no período, sob as seguintes justificativas: (a) impossibilidade de aproveitamento de retenções realizadas por entes do poder público em períodos subsequentes ao da retenção; e (b) insuficiência das retenções em relação à DIRF, apurada mensalmente pela Impugnante; (v) Com base na EFD-Contribuições do ano de 2016, verificou-se valores devidos a título de PIS/COFINS sob o regime cumulativo e, partindo da premissa declarada pela própria Impugnante no sentido de que a totalidade de suas receitas são sujeitas ao PIS/COFINS sob a sistemática não-cumulativa, recalculou tais receitas sob as alíquotas desse regime; (vi) Divergência entre os valores declarados na EFD-Contribuições referentes a maio/2016 em relação aos declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (“DCTF”) do mesmo período; Acerca do conceito de insumo, defende, nos tópicos III e III.1 (itens 11 a 24), a impossibilidade de glosa dos créditos relativos a aquisição de software (adquiridos no mercado internº ou mediante importação)

Argumenta que a Fiscalização se furta de considerar (a) a celeuma sobre a qualificação da natureza de softwares como mercadorias ou serviços - o que afastaria integralmente a acusação fiscal; e (b) que as aquisições em tela (por qualquer ângulo que se analise) se enquadram no conceito de insumos firmado pelo STJ em sede de recurso repetitivo por serem inequivocamente essenciais e relevantes à atividade da Impugnante ou ainda como mercadorias objeto de revenda.

Expõe que a glosa decorre do fundamento equivocado de que os royalties não seriam passíveis de serem caracterizados como insumos, por não se coadunarem com os conceitos de mercadoria ou serviço. Reporta-se a art. 22 da Lei nº

4.506/1964 (classificação como royalties), Lei 9.279/1996 e Código Civil, para defender a qualificação de royalties como mercadorias. Cita julgados do CARF e entende que sendo o software adquirido pela Impugnante essencial e relevante ao seu desenvolvimento social, gerando receita sujeita ao regime não cumulativo de PIS e COFINS, estão presentes, sob esta ótica, os requisitos para a subsunção ao conceito de insumo creditável nos termos do art. 3º, inciso II das Leis 10.637 e 10.833.

Sob o título Controvérsia Jurídica sobre a natureza de Software (tópico III.2, itens 25 a 31.1), reporta-se a julgamento pelo STF das ADI's 5659 e 1945, expondo ter sido reconhecido que o fornecimento de software (independentemente de ser customizado ou não) e independente da forma que se dê sua disponibilização ao usuário final (meio físico ou eletrônico) teria natureza de serviços (acórdão ainda não publicado).

Discorre acerca de “Softwares como Serviços” (tópico III.2.a, itens 32 a 42), reporta-se a Solução de Consulta COSIT nº 448/2017, referente a sujeição de receitas decorrentes de software auferidas por PJ tributadas pelo lucro real estão sujeita ao regime de apuração não cumulativa e destaca:

Veja-se que a manutenção do entendimento da D. Autoridade Fiscal definiria que todo o setor de informática brasileiro teria suas receitas de comercialização de softwares sujeitas ao sistema não-cumulativo de PIS/COFINS com a respectiva vedação de tomada de qualquer crédito.

Acrescenta que:

- a Impugnante vende os softwares de forma agregada a uma solução tecnológica, que implica na implantação de hardware e softwares, bem como de seus serviços correlatos, o que torna sua natureza inequívoca de insumo dentro da prestação global realizada pela Impugnante.

- a Solução de Consulta COSIT nº 18/2017 que definiria a natureza da operação de aquisição de licença de distribuição de software como royalties (conforme citado no TVF), que diga-se de passagem é posterior aos fatos geradores em discussão, se dá exclusivamente no cenário de aquisição mediante importação, que implica em remessas ao exterior e não acarreta na emissão de nota fiscal de serviços pelo fornecedor.

Aborda Softwares como Mercadorias (tópico III.2.b, itens 43 a 46), expondo inexistir dúvida de que os softwares comercializados pela Impugnante são de prateleira, já que produzidos exclusivamente por terceiros, sem qualquer participação ou intervenção sua no processo de fabricação (decorrência lógica dos próprios contratos firmados, que vedam à Impugnante qualquer tipo de modificação nos softwares por ela importados e revendidos no mercado interno).

- caracterizados como mercadoria, seu respectivo creditamento claramente encontraria amparo na previsão do inciso I do art. 3º das Leis 10.833 e 10.637:

No tópico III.3 (itens 47 a 52.4) defende o Preenchimento dos Requisitos de Essencialidade e Relevância, relativamente a aquisição de softwares para o auferimento de receitas da Impugnante, invocando Emenda Constitucional 42, de 2003, Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, julgamento no STJ no REsp 1.221.170/PR, Parecer Normativo COSIT nº 05, de 2018, com efeitos vinculantes, coerência entre receitas e atividade empresarial da Impugnante, e alegando:

... não há na acusação fiscal nenhum argumento específico para afastar o direito ao creditamento das importações de softwares. Acredita-se que a adoção dessa sistemática se deu apenas pela forma de registro dessas operações na EFD (no registro F100 ao invés do registro A100/A170).

No tópico III.4 (itens 53 a 58) defende, a título subsidiário, a impossibilidade de cobrança de penalidades nos termos do art. 100, do CTN, em função da edição da Solução COSIT nº 18/2017 após a ocorrência dos fatos geradores.

Alega indefinição em relação à natureza dos softwares, tendo a Impugnante registrado suas operações como se fossem serviços, em linha com a recente decisão do STF, de modo que:

... é forçosa a conclusão de que o contribuinte que, tal como a Impugnante, embasou seus procedimentos nas práticas reiteradas observadas durante vários anos por autoridades fiscais, não pode ser penalizado por assim proceder, seja pela aplicação de multas, seja pela exigência de juros de mora.

Em tópico IV (itens 59 a 62) defende a Impossibilidade de Glosa dos Créditos de PIS/COFINS Relativos à Aquisição Serviços Prestados Diretamente por Terceiros aos Clientes da Impugnante, alegando desconhecimento da Fiscalização com relação à atividade da Impugnante, o que acarreta na falta: (a) de reconhecimento do evolutivo cenário comercial e tecnológico, no qual passou a ser usual a atividade de revenda de serviços; e (b) de reconhecimento da sistemática comercial da Impugnante, na qual adquire e revende serviços, o que implica na sua própria responsabilidade da prestação do serviço adquirido ao cliente, arcando com todos os riscos dessa operação; (c) avaliação do cenário global das prestações da Impugnante, que oferece soluções tecnológicas aos seus usuários finais que englobam o fornecimentos de softwares, produtos e a prestação de serviços; e (d) de avaliação de atividades específicas glosadas, que têm natureza acessória a outras atividades da Impugnante (e.g. comercialização de softwares e hardwares).

Acrescenta que o entendimento fiscal caracterizaria a atividade de intermediação, na qual não poderia ser reconhecida como receita a integralidade dos valores pagos pelos seus clientes.

No tópico IV.1 (itens 63 a 119) discorre acerca da Possibilidade de creditamento de serviços subcontratados, defendendo a observância dos requisitos de essencialidade e relevância, e sob pena de violação a Princípios da não-cumulatividade, neutralidade e isonomia tributária.

Transcreve itens 153 e 154 do Parecer Normativo COSIT/RFB 5, de 2018 e assevera que a Impugnante, apesar de utilizar serviços de terceiros, mantém-se como prestadora de serviços junto a seus clientes, e, invocando necessidade de isonomia entre contribuintes, expõe:

para o Fisco, se os clientes adquirissem o serviço diretamente do subcontratado, haveria direito ao crédito, mas com a figura do Impugnante não haveria tal direito, interferindo diretamente na atividade de distribuição em que está inserido a Impugnante, e sem qualquer justificativa tal colocação.

Cita doutrina e conclui:

adotando-se os princípios da neutralidade e isonomia tributária e a inequívoca correlação entre o custo da subcontratação e a receita posteriormente auferida junto ao cliente da Impugnante, para análise da situação concreta, poder-se-ia chegar em apenas duas conclusões: (i) Que a subcontratação é passível de caracterização como insumo, ainda que a prestação tenha sido integralmente realizada por terceiro; ou (ii) Considera-se a prevalência do conceito de revenda previsto no inciso I do artigo 3º das Leis 10.833 e 10.637, ampliado interpretativamente o conceito de bens nele descrito para considerar serviços subcontratados como bens.

Acrescenta que, na hipótese de se entender que na realidade se tratou de contratação de mão-de-obra para prestação de atividade-fim, o já citado Parecer Normativo nº 05 já autoriza o seu respectivo creditamento como insumo, em seus itens 123 a 129, entendimento reproduzido na Solução de Consulta COSIT 02/2020, para expor:

Portanto, a D. Autoridade Fiscal aceita o crédito de despesas relativas à terceirização de atividade-fim, bastando, que haja regularidade na contratação (e não tentativa de distorcer vínculo empregatício).

Reporta-se a doutrina acerca de terceirização e afirma:

96. Especificamente no caso em tela, a Impugnante anuncia ser uma distribuidora de soluções tecnológicas especializadas por meio de produtos e serviços ofertados pelas marcas e parceiros especificados em seu portfólio. Isto é, em nenhum momento os clientes estão sob a impressão de que os serviços técnicos serão ofertados pela própria figura da Impugnante, que ainda assim a contratam em função da expertise que oferece na área, o gerenciamento, assessoramento, assunção de responsabilidade, entre outras parcelas de serviços oferecidos por ela diretamente.

Reporta-se a edital de pregão vencido pela Recorrente (doc. 06) e à previsão de admissibilidade de subcontratação, destacando a permanência da Impugnante como responsável pela prestação dos serviços. Cita também outros documentos apresentados pela Impugnante durante o procedimento fiscal e conclui:

indubitável que a prestação da Recorrente se refere ao oferecimento de soluções de tecnologia, motivo pelo qual não há razão para se sustentar o argumento do TVF de ausência de prestação de serviço de sua parte.

Acrescenta que o creditamento ainda é viabilizado pela própria equiparação entre os serviços subcontratados e o próprio objeto da prestação da Impugnante, dada a comprovação de ser o dispêndio essencial ou relevante à sua atividade econômica nos termos do julgamento do STJ. Cita julgado do CARF.

No tópico IV.2 (itens 120 a 130) argui, subsidiariamente, sob o título, necessidade de revisão dos valores exigidos no caso de qualificação da prestação da Impugnante como de intermediação de serviços, que as receitas não seriam aquelas submetidas à tributação de PIS e COFINS.

Para tanto, aduz, primeiramente, que a Solução de Consulta nº 262/2017, adotada pela Fiscalização, tem como premissa que a então consultante apenas intermedeia a colocação no País de software e serviços, não os aplicando como insumos na prestação de serviços.

Assim, defende que, ao aplicá-la no caso, a Fiscalização afastou a figura da prestação de serviço pela Impugnante, deixando uma lacuna na relação entre ela e seus clientes, que só poderia ser substituída nesse cenário pela realização de uma atividade de intermediadora dos serviços prestados por terceiros. E continua:

Assumindo que a operação da Impugnante se refere à uma simples intermediação, a base de cálculo do PIS/COFINS poderia ser apenas a receita auferida por essa atividade e que lhe ensejaria acréscimo patrimonial. Assim, deveria se considerar que a parte dos valores recebidos pela Impugnante e que apenas transitariam em sua contabilidade com destinação pré-determinada ao adimplemento de suas obrigações junto aos terceiros prestadores de serviços não deveriam computar a base de cálculo de PIS/COFINS.

Cita julgados do CARF em caso de receita auferida por agência de turismo e conclui: na remota hipótese de os fundamentos apresentados nos tópicos anteriores não serem acolhidos, requeira, ao menos, seja reconhecido o excesso na autuação e determinada a adequação da base de cálculo do PIS/COFINS ora exigidos em face da Impugnante.

Com Parte II da Impugnação, a Interessada opõe-se aos itens 4, 5 e 6 do Termo de Verificação Fiscal apresentando argumentos sob o título Exigência de PIS/COFINS fundamentada em preenchimento equivocado das obrigações acessórias, expondo ter contratado empresa de auditoria independente KPMG para fornecer Termo de Constatação referente aos temas ora em debate (doc. 09).

Como tópico V (itens 133 a 147) argui Frontal Violação ao artigo 147 do CTN, defendendo que:

A regra contida no §1º é cristalina: os eventuais equívocos cometidos no preenchimento das obrigações acessórias podem, sim, serem retificados pelo

contribuinte, desde que obedecidas duas condições, a saber (i) a comprovação do erro; e (ii) a sua efetivação antes da notificação de lançamento.

Afirma, quanto ao primeiro requisito, que:

A Impugnante promoveu a retificação para tributar pelo regime não cumulativo receitas herdadas de incorporada advindas da distribuição e comercialização de softwares importados. A IMI, empresa incorporada, entendia que essas receitas deveriam ser tributadas pelo regime cumulativo, diferentemente da prática da Impugnante para esse mesmo tipo de rendimento. Daí a necessidade de retificação.

Afirma também inexistir controvérsia acerca do correto regime de apuração das contribuições e que EFD-Contribuições retificadoras foram transmitidas com quase dois anos de antecedência do recebimento da notificação de lavratura de Auto de Infração, em que pese ter ocorrido durante o procedimento de fiscalização.

E reclama da rejeição das retificadoras, o que entende macular todo o lançamento porque embasada no artigo 11, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012 (“IN RFB nº 1.252/12”), com franco desprezo ao artigo 147 do CTN.

Alega que a aludida IN restringe ilegalmente o CTN. Invoca julgado do CARF e expõe existir grave vício que macula o lançamento, pela falta de análise das EFDs transmitidas pela Impugnante.

Como tópico VI (itens 148 a 152), sob o título Retenções na Fonte Deduzidas no Período, reclama que:

- a Fiscalização parametrizou a DIRF para dividir o valor das retenções ocorridas no anocalendarário de 2016 entre os meses que supostamente teriam ocorrido as retenções, sem trazer qualquer explicação adicional sobre como teria realizado tal análise; - tal informação não é passível de ser extraída da DIRF disponível aos contribuintes, já que apresenta apenas uma relação de todas as retenções ocorridas no ano-calendário de referência, sem qualquer discriminação do período de recolhimento dos DARF's ou da ocorrência das retenções, - em outras palavras, a Impugnante sequer teria condição de realizar as deduções nos critérios da DIRF parametrizada apresentada pela D. Autoridade Fiscal, como destacado pelo próprio Termo de Constatação elaborado pela KPMG, conforme excerto que transcreve.

Descreve o procedimento fiscal (itens 150 e 151 da peça de impugnação) e, como tópico VI.1 (itens 153 a 159) argui nulidade da exigência por erro na apuração da matéria tributável.

Aponta ser equivocada a glosa em excesso das deduções da Impugnante mesmo quando havia retenções suficientes para determinado mês, exemplificando com o mês de janeiro/2016, para o qual expõe:

- a Impugnante efetivamente deduziu o valor de COFINS de R\$ 1.498.298,01 a título de retenções (conforme Registro M600 da EFD), bem como anotou no registro 1700 da EFD que as deduções originariam de R\$ 1.281.274,33 de retenções de órgãos públicos e R\$ 217.014,68 de retenções de pessoas jurídicas de direito privado (total de R\$ 1.498.289,01).

- a DIRF parametrizada pela Autoridade Fiscal, por sua vez, indicou retenções no montante de R\$ 1.461.665,17, sendo R\$ 850.373,25 relativos a poder público e R\$ 611.291,92 a pessoas jurídicas de direito privado; - em que pese a diferença entre a dedução realizada pela Impugnante e a DIRF parametrizada pelas Autoridade Fiscais fosse de apenas R\$ 36.632,84 (valor do registro M600 subtraído do valor constante da DIRF parametrizada), as Autoridades Fiscais identificaram a dedução indevida de retenções no valor de R\$ 430.901,08.

Descreve que a glosa a maior se deve ao fato de a Fiscalização ter comparado separadamente os valores de retenções de órgãos de poder público e pessoas jurídicas de controle privado discriminadas nos valores do controle de retenções (registro 1700 da EFD) com a DIRF parametrizada, ao invés de considerar a integralidade das retenções que reconhecia como passíveis de utilização no período (total discriminado na DIRF parametrizada), conforme quadros que apresenta:

Critério TVF para Verificação da Suficiência de Retenções			
Fonte	Registro 1700	Total Retenções DIRF Autoridades Fiscais	Suposto Excesso
Órgãos Públicos	R\$ 1.281.274,33	R\$ 850.373,25	R\$ 430.901,08
Pessoas Jurídicas de Direito Privado	R\$ 217.014,68	R\$ 611.291,92	R\$ -
Total	R\$ 1.498.289,01	R\$ 1.461.665,17	R\$ 430.901,08

Verificação de Suficiência de Retenções		
Registro M600	Total Retenções DIRF Autoridades Fiscais	Suposto Excesso
R\$ 1.498.298,01	R\$ 1.461.665,17	R\$ 36.632,84

Questiona também a reapuração dos saldos de retenções de pessoas jurídicas privadas (que no entendimento da D. Autoridade Fiscal seriam as únicas passíveis de utilização em períodos subsequentes) e a limitação de sua utilização aos valores descritos pela Impugnante nos registros 1300/1700 da EFD.

Retoma o exemplo de janeiro/2016, expondo:

- a própria Fiscalização reconhece o seguinte saldo de retenções passível de utilização em períodos subsequentes:

Critério TVF para Verificação da Suficiência de Retenções			
Fonte	Registro 1700	Total Retenções DIRF Autoridades Fiscais	Saldo Passível de Utilização em Período Subsequente
Pessoas Jurídicas de Direito Privado	R\$ 217.014,68	R\$ 611.291,92	R\$ 394.277,24

- no entanto, na sistemática adotada pela Impugnante, sequer haveria saldo de retenções a serem utilizadas em períodos subsequentes, já que a integralidade das retenções apuradas no mês foram nele deduzidas, de modo que não haveria razão para registrar sua utilização em períodos subsequentes.

- Dessa forma, em que pese a D. Autoridade Fiscal tenha reconhecido expressamente o direito creditório da Impugnante, a sistemática adotada para realização das glosas impede a efetiva dedução de tais retenções ao restringir as deduções às anotações dos registros 1300/1700 da EFD, o que leva ao absurdo cenário de reconhecimento do crédito e impossibilidade de sua fruição.

Reporta-se a laudo contratado junto à empresa KPMG (doc 9), expondo apontar para cada um dos meses autuados, quais os equívocos cometidos pela D. Autoridade Fiscal e que acarretaram o questionável lançamento (páginas 13 a 19 do Termo de Constatação), que resume (item 156, fls. 3348/3349)

Alega erro na determinação do montante do débito tributário com conseqüente violação ao art. 142 do CTN e nulidade do Auto de Infração, pelo menos nesse item.

Como tópico VI.2 (itens 160 a 168), sob o título Impossibilidade de prevalência de aspectos formais sobre a realidade material, questiona o procedimento fiscal de utilizar no cálculo retenções com base nos valores declarados pelo próprio contribuinte nos registros F600 e 1300/1700, desde que, por óbvio, existissem valores retidos conforme as DIRF do período, descrito às fls. 3.260.

Argumenta que ao passo em que a acusação fiscal se propõe em refazer a apuração dos débitos de contribuições, ela parte do princípio de que a escrituração de valores foi equivocada, e merece reforma. Assim, torna-se sua obrigação se ater à realidade dos fatos em si, e não às informações fornecidas pela Impugnante e que a própria D. Autoridade Fiscal já tinha como incorretas.” Qualifica a EFD-Contribuições como mera obrigação acessória, preenchida manualmente e cujos valores não são capazes de limitar a dedução passível de ser realizada e destaca:

- não fazer sentido a Fiscalização afirmar que existam, em um mesmo mês, tanto saldo insuficiente, quanto saldo acumulado passível de ser compensado em períodos futuros (decorrente da separação das retenções de órgãos públicos daquelas de pessoas jurídicas de direito privado e da adoção parcial das informações prestadas pela Impugnante em sua EFD); - ser inaceitável a Fiscalização ter reconhecido a existência de saldos acumulados, mas, ainda assim, ter se recusado a utilizá-los nas competências posteriores, também pelo fato de não haver informação nos Registros 1300/1700 acerca da utilização de saldo acumulado.

Reporta-se a desconsideração na autuação de saldo passível de dedução referente a dezembro/2015 no montante de R\$ 101.959,48 (PIS) e R\$ 894.114,23 (COFINS), ... utilizados pela Impugnante em sua apuração no mês de janeiro/2016, em que pese não terem sido informados nos Registros 1300/1700, o que foi, inclusive, esclarecido à D. Autoridade Fiscal ao longo do procedimento de fiscalização. Alega mero erro formal no preenchimento da EFD-Contribuições e que o saldo passível de dedução deveria ser considerado na autuação no momento da reconstituição da apuração.

No tópico VI.3 (itens 169 a 209) defende a ilegalidade da proibição de dedução do saldo acumulado decorrente de retenção por órgãos públicos, prevista no artigo 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.234/2012, com a redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.540/2015 (“IN RFB nº 1.540/15”).

Discorre extensamente acerca de seu entendimento de ilegalidade da referida IN RFB nº 1.234/2012, citando art. 64 da Lei nº 9.430/96, arts 34 e 36 da lei nº 10.833/03, IN RFB nº 480/2004, MP nº 413/08 convertida na Lei nº 11.727/2008, Decreto nº 6.662/08, Controle de valores Retidos na Fonte dos registros 1300 (PIS) e 1700 (Cofins), Consolidação da Contribuição nos Registros M200 (PIS) e M600(Cofins), falta de justificativa prática ou teórica que suporte o comando questionado, quebra de isonomia entre contribuintes.

Como item VI.3.a (itens 210 a 223), sob o título suficiência do recolhimento das contribuições, busca demonstrar inexistir insuficiência de recolhimento para o período em análise, reportando-se à retificação da EFD-Contribuições relativa ao ano-calendário de 2016, com consequente alteração de débitos e ajustes necessários para adequar os valores de retenção aos débitos reapurados.

Informa que, para tanto, obteve a relação de rendimento e retenções informados pelas fontes pagadoras em DIRF e que:

213. Diante dessa informação, dos valores de contribuição efetivamente devidos (informados na EFD retificadora), e partindo da inequívoca premissa de que a restrição imposta às deduções de valores retidos por órgãos públicos é ilegal, a Impugnante procedeu à reapuração mensal das contribuições, utilizando o máximo do saldo acumulado decorrente de retenções para deduzir dos valores apurados como devidos, de forma que teria valores a pagar apenas nas competências do final do ano. Assim, respeitou o limite das retenções, não deduzindo nada além do que havia sido retido e considerado antecipação do tributo devido.

Reporta-se ao Laudo da KPMG, o qual informa atestar (conforme quadro 15 que reproduz no item 215) que, ao (i) se permitir a dedução de saldo acumulado decorrente das contribuições retidas por órgãos públicos; e (ii) se considerar os valores corretos de contribuição (apresentados por EFDContribuições retificadora em 2019), a dedução levada a cabo pela Impugnante não ultrapassou o montante efetivamente retido.

Argumenta ter a Fiscalização rechaçado a apuração tal como feita pela Impugnante, uma vez que os valores deduzidos a cada mês não teriam respaldo na retenção daquela competência. É dizer:

mesmo havendo valores comprovadamente retidos a maior do que os deduzidos, a D. Autoridade Fiscal procedeu com a comparação mês a mês entre ambos, criando uma falsa situação de insuficiência de saldos. Inclusive, neste tocante, é digno de nota que as DIRFs indicam o valor anual das retenções, sendo que a Impugnante não tinha condições técnicas de estabelecer o exato montante retido

por cada fonte mês a mês, atividade essa feita pela D. Autoridade Fiscal para possibilitar a lavratura do Auto de Infração.

Acrescenta que a suposta insuficiência de recolhimento apontada pela D. Autoridade Fiscal, neste ponto, não decorre da apuração das contribuições, interferindo no valor devido de PIS/COFINS em cada competência. Decorre do questionamento da “alocação” da dedução dos valores retidos passíveis de dedução. Ocorre que tal questionamento não encontra amparo, já que não existem dúvidas de que o ordenamento permite a dedução de valores retidos em um determinado mês em outras competências – portanto, a apuração tal como procedida pela Impugnante encontra-se em perfeita consonância com as normas vigentes sobre o tema.

Entende que se a apuração feita pela Impugnante fosse considerada inadequada, caberia exigência de multa por escrituração incorreta (o que expõe ser incabível no momento processual), mas não valores de PIS/COFINS.

Frisa que a totalidade das contribuições devidas foi paga, seja pela própria Impugnante, seja pela fonte pagadora e expõe: Se a Impugnante deduziu mais do que poderia em janeiro, conseqüentemente pagou mais do que deveria em dezembro.

Em tópico VI.3.b (itens 224 a 227) apresenta alegação subsidiária de que recolhimento foi insuficiente apenas para o mês de dezembro, expondo que:

considerando-se a restrição criada pela IN RFB nº 1.234/12 como válida e reapurando as deduções sobre os débitos corretos, tais quais transmitidos em EFD retificadora em 2019, as retenções efetuadas no ano e comprovadas através de DIRF seriam suficientes para deduzir os valores de PIS/COFINS no ano de 2016, com exceção do mês de dezembro, nos valores de R\$ 146.521,87 (PIS) e R\$ 643.685,50 (COFINS), conforme quadro 16 do Relatório que contratou de empresa de consultoria, do qual conclui que devem ser exigidos apenas o montante de R\$ 146.521,87 (PIS) e R\$ 643.685,50 (COFINS).

Como tópico VII (itens 228 a 248) aborda Receitas Sujeitas ao Regime Cumulativo de Apuração das Contribuições Conforme EFD's consideradas pela D. Autoridade Fiscal.

Reporta-se à exigência de diferenças de PIS/COFINS decorrentes da sujeição irregular, pela Impugnante, das receitas de março, abril, maio, junho, outubro e novembro de 2016 ao regime cumulativo, expondo ter a Fiscalização aplicado as alíquotas do regime cumulativo, exigido as diferenças decorrentes da aplicação da alíquota menor e incorrido no erro de apresentar uma sistemática para identificar a existência de um débito sem considerar todos os seus efeitos na apuração das contribuições da Impugnante, qual seja, a necessária consideração dos créditos vinculados às receitas que passaram a ser sujeitas à sistemática não cumulativa.

Invoca disposições do art. 3º, §§ 7º e 8º, da Lei 10.833/2003 (replicado na Lei nº 10.637/2002, para afirmar que a sujeição de determinadas receitas ao regime não-cumulativo atrai o reconhecimento de seus respectivos créditos.

Reporta-se à retificação oferecida pela Impugnante, a qual havia reconhecido o seu equívoco e o corrigido tempestivamente, quase dois anos antes da lavratura do Auto e defende:

237. E veja-se: ainda que se entenda que a retificação da EFD-Contribuições fora feita a destempo e não poderia sequer ter seus efeitos reconhecidos, o fato que se impõe é que efetivamente a Impugnante incorporou todas as suas receitas no regime não cumulativo anos antes do Auto de Infração. Ao assim proceder, a Impugnante atestou que havia saldo devedor de PIS/COFINS apenas nos meses de abril e junho de 2016, que foram prontamente quitados pelos pedidos de compensação (antes mesmo do início do procedimento de fiscalização).

Registra que a correção da tributação oferecida pela Impugnante foi ratificada pela KPMG conforme os quadros 19 e 20 de seu Relatório.

Defende inexistirem valores devidos e que o Auto de Infração consubstancia exigência em duplicidade e consequente enriquecimento ilícito do Estado.

Invoca verdade material, defende que poderia a Fiscalização ter cobrado multa isolada por preenchimento incorreto de obrigação acessória e que era sua função ter identificado inexistência de PIS/COFINS devido e ter procedido à análise dos créditos que a Impugnante faria jus em razão da reclassificação de receitas, sem se socorrer às EFD's posteriormente entregue.

Classifica de grave equívoco metodológico o procedimento fiscal de manter a mesma base de cálculo do regime cumulativo, aplicando sobre ela as alíquotas majoradas da sistemática não cumulativa. E continua:

247. Caso os créditos tivessem sido levados em consideração, a D. Autoridade Fiscal teria alcançado os mesmos montantes que a Impugnante quando de sua retificação e teria percebido, de antemão, que não havia valores devidos para o período, tal como demonstrado acima e comprovado pelo Laudo de empresa técnica independente.

Conclui que o Auto merece ser cancelado.

Em tópico VIII (itens 249 a 258), aborda o Confronto dos Valores de Contribuições a Recolher em EFD-Contribuições e DCTF, reportando-se às exigências referentes a maio/2016 por falta de declaração em DCTF de valores escriturados na EFD.

Discorda da autuação, sob alegação de estarem corretos os valores zerados declarados em DCTF, tendo ocorrido mero erro formal no preenchimento da EFD-Contribuições, a qual a Impugnante corrigiu mediante retificadora transmitida em 27/11/2019.

Reporta-se ao Laudo da KPMG alegando confirmar o erro na EFD-Contribuições transmitida em 2016 por não condizer com a realidade dos fatos.

Argumenta que, ainda que se mantenha a desconsideração das declarações retificadoras, não pode ser exigido tributo que não é devido. Reitera a necessária observância do princípio da verdade material. Cita julgado do CARF e defende que a Fiscalização, quando deparada com dois valores distintos (aquele contido em EFD-Contribuições e o informado em DCTF), deveria ter averiguado qual representava a realidade material dos fatos, porém assim não procedeu.

Finaliza formulando, como tópico IX, pedido de provimento da Impugnação e cancelamento das exigências de PIS e COFINS e expondo:

Entende a Impugnante que trouxe aos autos documentação necessária e suficiente para a elucidação de suas razões de defesa. Caso este órgão julgador entenda necessário, poderá determinar a realização de diligências e verificações que considerar relevantes à adequada verificação da prova quanto aos demais itens desta Impugnação, colocando-se a Impugnante desde já à disposição para o fornecimento das informações que lhe forem solicitadas.

Requer, por fim, que todas as intimações e/ou comunicações referentes a estes autos sejam feitas e remetidas em nome da Impugnante, em sua caixa postal do domicílio tributário eletrônico.

Instruem a Impugnação cópias de:

Doc 01 (fls. 3374) Cartão CNPJ, alteração e consolidação de Contrato Social, Doc 02 (fls. 3388) Procuração, substabelecimento, documentos de identificação pessoal Doc 03 (fls. 3399) Acórdão CSRF de interesse de KSPG Automotive Brazil Ltda.

Doc 04 (fls. 3409) Voto do Relator no STF na ADIn 5659/Minas Gerais Doc 05 (fls. 3448) alteração de Contrato Social Doc 06 (fls. 3478) Pregão Eletrônico de interesse do Exército Doc 07 (fls. 3548) Edital BNDES Doc 08 (fls. 3684) Acórdão CARF de interesse de Natura Logística e Serviços Ltda.

Doc 09 (fls. 3717) Termo de Constatação de KPMG e seus anexos:

Anexo I (fls. 3753): TVF e AI Anexo II (fls. 3826 e 3853): DIRF Anexo III (fls. 3854): Recibo de entrega de Escrituração Fiscal Digital – Contribuições (PA 01/12/2015 A 31/12/2015) e Registro F600, 1300 e 1700 de EFD retificadora de dezembro/2015 Anexo IV (fls. 3868): Informações Sistema Dirf Anexo V (fls. 3896): DIRF anexos IV e II Anexo VI (fls. 3900): Reprodução de Registro da EFD Contribuições Anexo VII (fls. 3904): Reprodução de Registro EFD Contribuições Anexo VIII (fls. 3908): Consolidação da Contribuição para o PIS e Cofins (M200/M600)

Anexo IX (fls. 3920): Recibos de entrega de EFD Retificadora transmitidas em 27/11/2019 Anexo X (fls. 3932) Retificação tributação das receitas – março/2016 Anexo XI (fls. 3939) Comprovantes de arrecadação e DCOMPs Anexo XII (fls. 3974) PIS e COFINS consolidados Anexo XIII (fls. 3975/4418): DCTF mensal de jan a dez 2016.

A 31ª Turma da DRJ08, analisando as razões de defesa, considerou improcedente a impugnação, com a manutenção do crédito tributário lançado mediante auto de infração, em Acórdão assim ementado:

Assunto: Normas de Administração Tributária Ano-calendário: 2016 NULIDADE.

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

DILIGÊNCIA.

Injustificável a menção à possibilidade de realização de diligência quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da impugnação, bem como quando presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção para o julgamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2016 DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

COMPETÊNCIA.

A apreciação de questionamentos relacionados a validade, legalidade e constitucionalidade de dispositivos que integram a legislação tributária não se insere na competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

TRIBUTO SUJEITO A REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DESCONTADOS. LEGITIMIDADE. ÔNUS DA PROVA.

Na exigência fiscal de tributo sujeito a regime de não cumulatividade a distribuição do ônus probatório deve ser feita em conformidade com as peculiaridades deste regime. Ao Fisco compete a prova do direito da Fazenda Pública em face da Contribuinte, devendo a fiscalização, portanto, fazer a prova das bases de cálculo quando não admita como válidos os valores informados pelo sujeito passivo. Já ao sujeito passivo compete a prova dos fatos modificativos ou extintivos daquele direito, devendo este, portanto, fazer a prova da legitimidade e do montante dos créditos da não cumulatividade utilizados para descontar do tributo devido.

NÃO CUMULATIVIDADE. PIS. COFINS. CRÉDITO. INSUMOS.

Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de (i) produção de bens destinados à venda ou de (ii) prestação de serviços a terceiros. Não gera direito a crédito a título de insumos dispêndios que não se configuram aquisição de bem ou serviço. Requisitos da essencialidade e relevância, contidos no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 2018, devem ser avaliados em relação

a “aquisições de bens e serviços” utilizados “em processo de produção ou em prestação de serviços”. Não gera direito a crédito a título de insumos dispêndios com aquisição de serviços não integrantes (como parte) de processo de produção ou de prestação de serviços pela adquirente.

ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL RETIFICADORA - EFD-CONTRIBUIÇÕES.

O arquivo retificador da EFD-Contribuições não produzirá efeitos quanto aos elementos da escrituração, quando, entre outras hipótese, tiver por objeto reduzir débitos de Contribuição cujos valores já tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização; alterar débitos de Contribuição em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal e alterar créditos de Contribuição objeto de exame em procedimento de fiscalização.

RETENÇÕES NA FONTE.

A utilização de retenções na fonte como antecipação do devido deve constar da Escrituração Digital.

ALTERAÇÃO DA SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO. INCLUSÃO DE CRÉDITOS E DEDUÇÕES.

É na Escrituração Fiscal Digital que o Contribuinte demonstra créditos e retenções, de modo que a análise e reconhecimento destes redutores limitam-se ao escopo do que consta na própria EFD-Contribuições, não sendo possível admitir ou contemplar valor diverso dos informados ou não constante deste demonstrativo.

DIVERGÊNCIA ENTRE DCTF E EFD-CONTRIBUIÇÕES.

Constatado pela Fiscalização que o Contribuinte apurou débito em sua Escrituração e deixou de confessá-lo em DCTF, apenas a alegação de erro e de retificação da Escrituração após o início do procedimento fiscal, desacompanhada de prova do alegado erro, não é hábil a afastar a exigência da diferença lançada.

Inconformada, a então impugnante apresentou recurso voluntário a este Conselho, em que pugna, em síntese, o que se segue:

Parte I – Divergência sobre Conceito de Insumo

(i) É equivocado o entendimento quanto à vedação ao creditamento de PIS/COFINS pela aquisição de softwares, sejam eles adquiridos no mercado interno ou importados, pois, independentemente da natureza que possa ser atribuída a eles (royalties, mercadoria ou serviços, ou ainda como mercadoria para revenda), sempre será possível a sua qualificação como insumo, nos termos da legislação e da jurisprudência já pacificada; e

(ii) A vedação do creditamento pela revenda de serviços demonstra o descompasso da D. Autoridade Fiscal com o atual cenário comercial e tecnológico, bem como a sua absoluta falta de entendimento das atividades da ora Recorrente, o que ensejou a desarrazoada autuação neste ponto.

(iii) Subsidiariamente, assumindo que a operação da Recorrente se refere à uma simples intermediação, tem-se que a base de cálculo do PIS/COFINS poderia ser apenas a receita auferida por essa atividade e que lhe ensejaria acréscimo patrimonial, e não sobre a totalidade dos valores auferidos de seus clientes, como faz crer a D. Autoridade Fiscal. Por essa razão, deveria ser reconhecido, ao menos, o excesso na autuação e determinada a adequação da base de cálculo do PIS/COFINS ora exigidos em face da Recorrente.

Parte II - Exigência de PIS/COFINS fundamentada em preenchimento equivocado das obrigações acessórias

(i) Na parte em que lança valores em função da discordância com informações declaradas em EFD-Contribuições, o lançamento é maculado por insanável vício, pois viola o mandamento contido no artigo 147, do Código Tributário Nacional ("CTN"). Isso, porque desprezou a retificação da Escrituração fornecida pela Recorrente anos antes do lançamento;

(ii) Com relação à glosa da dedução de créditos de contribuições retidas na fonte, o lançamento é nulo, pois a D. Autoridade Fiscal incorre em inúmeros erros na determinação da matéria tributável, além de adotar criticável metodologia, pois privilegia um falso formalismo que foge à verdade material.

(iii) A apuração das deduções feita pela Recorrente, valendo-se das corretas premissas, quais sejam as informações contidas na EFDContribuições retificadas e o afastamento da patente ilegalidade na diferença de tratamento de retenções feitas por entes públicos e empresas privadas, respeitou o limite de retenções, não tendo a Recorrente deduzido nada além do que havia sido retido e considerado antecipação do tributo devido. Ou seja, não há diferença de tributo a ser lançada, fato que é atestado por Laudo Técnico produzido pela KPMG. De qualquer maneira, ainda que se aceitasse a restrição imposta pela IN RFB nº 1.234/12 sobre a vedação de aproveitamento das retenções feitas por órgãos públicos, haveria insuficiência das contribuições recolhidas apenas no mês de dezembro;

(iv) O lançamento das diferenças de PIS/COFINS decorrentes do reenquadramento de receitas para o regime não-cumulativo não prevalece, pois a metodologia aplicada pela D. Autoridade Fiscal é absolutamente equivocada e ilegal, pois não só rechaça por completo a retificação da EFD-Contribuições (levada a cabo pela Recorrente para realizar a mesma correção do que a presente), mas também simplesmente submete as receitas às alíquotas do regime não cumulativo, desconsiderando-se todos os demais efeitos próprios dessa outra sistemática, em especial a permissão de tomada de créditos; e

(v) Com relação à competência de maio de 2016, os valores declarados em DCTF, único instrumento hábil a constituir dívida, estavam corretos (fato atestado, inclusive, pelo Laudo Técnico da KPMG), sendo que o lançamento de diferenças em função do erro formal no preenchimento da EFD-Contribuições não leva em consideração a busca pela verdade material.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Do pedido de nulidade

O erro apontado pela recorrente seria de glosa em excesso das deduções da recorrente mesmo quando havia retenções suficientes para determinado mês, exemplificando com o mês de janeiro/2016 para o qual afirma: em que pese a diferença entre a dedução realizada pela Impugnante e a DIRF parametrizada pelas Autoridades Fiscais fosse de apenas R\$36.632,84 (valor do registro M600 subtraído do valor constante da DIRF parametrizada), as Autoridades Fiscais identificaram a dedução indevida de retenções no valor de R\$430.901,08.

Nesse sentido, a recorrente alega que a glosa a maior se deve ao fato de a Fiscalização ter comparado separadamente os valores de retenções de órgãos de poder público e pessoas jurídicas de controle privado discriminadas nos valores do controle de retenções (registro 1700 da EFD) com a DIRF parametrizada, ao invés de considerar a integralidade das retenções que reconhecia como passíveis de utilização no período (total discriminado na DIRF parametrizada).

Em síntese, a recorrente questiona também a reapuração dos saldos de retenções de pessoas jurídicas privadas (que no entendimento da D. Autoridade Fiscal seriam as únicas passíveis de utilização em períodos subsequentes) e a limitação de sua utilização aos valores descritos pela Impugnante nos registros 1300/1700 da EFD, apresentando, também para o mês de janeiro/2016.

No entanto, como bem detalhado pela DRJ, tais pretensões não se justificam por falta de amparo legal pois implicam:

- desconsiderar a diferenciação entre as fontes pagadoras feita pela própria Interessada em sua escrituração (retenções de órgãos de poder público e retenções de pessoas jurídicas de controle privado);
- desconsiderar a diferenciação de tratamento pela legislação de saldos de retenções, em função do tipo de fonte pagadora, como ocorre com as disposições do artigo 9º da Instrução Normativa RF nº 1.234, de 2012, com a redação dada pela IN RFB 1.540, de 2015, já abordado acima;
- desvincular das retenções as correspondentes receitas oferecidas à tributação,

- desconsiderar eventual pretensão da Contribuinte de utilizar retenções de pessoas jurídicas de direito privado, em períodos posteriores,

Ou seja, além de ignorar informações por ela própria prestadas em outros registros da EFD (como o registro 1700), a pretensão da recorrente reflete negação da validade de disposições normativas, entre as quais as do art. 9º da IN RFB nº 1.234, de 2012.

Dessa forma, não se cogita de nulidade do Auto de Infração, mesmo porque, além de não se confirmar o erro alegado, as hipóteses de nulidade dos atos administrativos estão expressamente previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1.972, quais sejam: a incompetência do agente e o proferimento de despachos e decisões com preterição do direito de defesa - circunstâncias não verificadas no presente processo.

Nesse sentido, o ato administrativo foi efetuado por autoridade competente e dele foi dada ciência a recorrente, sendo-lhe concedido prazo legal para apresentação de impugnação, de modo que a ampla defesa foi plenamente garantida, tanto que o teor da impugnação demonstra perfeita compreensão das infrações imputadas ao se defender da autuação de forma detalhada.

Portanto, afasto o referido pedido, porque não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. Ou seja, não há que se falar em nulidade do auto de infração quando neste constam os fundamentos de fato e de direito que o embasaram, em conformidade com a legislação de regência.

Do ônus da Prova

A distribuição do ônus probatório relativo a exigência de crédito tributário de imposto ou contribuição no regime de não cumulatividade deve necessariamente ter em conta as peculiaridades deste regime.

No caso específico da contribuição ao PIS e da Cofins não cumulativa, o direito da Fazenda Pública está expresso nos arts. 1º e 2º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. E os créditos previstos no art. 3º das mesmas leis, bem como em outros diplomas legais, são direitos da pessoa jurídica tributada neste regime, por esta oponíveis à Fazenda Pública, seja para descontar dos valores devidos, seja para a formalização de pedidos de ressarcimento.

Assim, o auferimento de receitas pelo Contribuinte é o fato jurídico que dá origem à obrigação tributária, ou seja, ao direito da Fazenda Pública contra o Contribuinte, previsto nos arts. 1º e 2º da referida lei. Por sua vez, os créditos apurados pelo Contribuinte, que constituem direitos desta em face da Fazenda Pública, são fatos extintivos ou modificativos daquele direito.

Em relação ao Laudo elaborado por empresa de consultoria, apresentado às fls. 3717/3751 acompanhado de anexos, a recorrente reitera (conforme quadro 15 que reproduz no item 215) que, ao (i) se permitir a dedução de saldo acumulado decorrente das contribuições

retidas por órgãos públicos; e (ii) se considerar os valores corretos de contribuição (apresentados por EFD Contribuições retificadora em 2019), a dedução levada a cabo pela recorrente não ultrapassou o montante efetivamente retido.

No entanto, como bem detalhado pela DRJ, verifica-se que o Laudo parte de premissas que, em última análise, não consideram a aplicação de disposições normativas, o que, reprise-se, não é hábil a afastar o lançamento em sede administrativa.

Em seus argumentos, volta a recorrente a alegar desconhecimento dos valores retidos ao afirmar que a mesma não tinha condições técnicas de estabelecer o exato montante retido por cada fonte mês a mês, atividade essa feita pela D. Autoridade Fiscal para possibilitar a lavratura do Auto de Infração.

Contudo, a utilização de retenções das contribuições para reduzir os valores devidos em cada mês, requer base documental, cabendo à Contribuinte dispor dos comprovantes de retenção fornecidos pelas fontes pagadoras ou outros documentos hábeis a comprovar a retenção. E, dispondo dos comprovantes de retenção, a sua utilização como redutor do valor devido no período, é faculdade a ser exercida pelo Contribuinte mediante informações e demonstração na EFD.

Isso porque o inciso II do art. 9º da IN RFB nº 1.234, de 2012 (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.540, de 2015), prevê que os valores retidos das contribuições poderão ser deduzidos com o que for devido em relação à mesma espécie de contribuição e no mês de apuração a que se refere a retenção; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº1.540, de 05 de janeiro de 2015).

Assim, o ônus probatório do Fisco está relacionado à determinação dos regimes tributários a que estão sujeitas as receitas do Contribuinte e à determinação das bases de cálculo, sobre as quais da simples aplicação da(s) alíquota(s) correspondente(s) resulta o valor da contribuição devida.

Nesse sentido, é do Contribuinte o ônus probatório da legitimidade dos créditos da não cumulatividade, eis que, ao descontá-los da contribuição devida, reduz, em seu benefício, o valor da contribuição a pagar. Também no que tange a outros redutores de valores a pagar de tributos de contribuições, como retenções na fonte, é atribuição do Contribuinte comprovar sua existência e regular utilização.

Isso porque em pedidos de restituição/ressarcimento e em declarações de compensação, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez dos créditos pretendidos.

Ademais, não basta tecer considerações quanto ao correto conceito de insumos. É necessário que o sujeito passivo demonstre, com documentos probatórios suficientes e de forma analítica e individualizada, que cada aquisição vinculada aos créditos postulados se caracteriza, de fato, como insumo.

Há que se lembrar que, em processos que envolvem restituição, ressarcimento ou compensação de créditos tributários, é ponto incontroverso que o ônus da prova recai sobre o sujeito passivo. Assim, no caso dos autos, já em sua manifestação perante o órgão a quo, a recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da natureza, certeza e liquidez dos créditos postulados.

Pelas razões acima expostas, não vejo como prosperar o pedido da recorrente, devendo permanecer inalterada a decisão recorrida.

Assim, considerando que a Recorrente não trouxe nenhum argumento e/ou justificativa capaz de demonstrar equívoco no Acórdão recorrido e, por concordar com os fundamentos utilizados, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/996 c/c o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("RICARF"), o qual adoto como razão de decidir.

Do conceito de insumo e sua necessária vinculação à aquisição de bens ou serviços para a produção de bens ou para prestação de serviço

Como relatado, as exigências decorrentes de créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição no período de janeiro a dezembro de 2016 referem-se a dispêndios com aquisições, no mercado interno e externo, de licenças de uso de programas de computador e com serviços de suporte técnico, manutenção, assessoria, processamento e treinamento, e foram justificadas, em apertada síntese, pelo fato de as aquisições não configurarem insumos e não serem aplicadas na prestação de serviços.

O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018 (DOU de 18/12/2018), de caráter vinculante à Administração Tributária, veio apresentar as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) decorrentes da definição do conceito de insumo estabelecida pelo STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. Em suas conclusões, resumiu os critérios de análise e aplicações da nova definição de insumos, como segue:

Conclusão 166. Com base no exposto, conclui-se que, 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 (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) 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.

167. Segundo 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".

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc, bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica; c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado); d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc; e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço; f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas; g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, "fabricação de produtos" corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e "produção de bens" refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: i) a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou ii) o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados; h) havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à

produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo); i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc, ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

j) a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições.

Como se vê, podem ser considerados insumos itens classificados como bens ou serviços aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens e itens não caracterizados como bens ou serviços.

Assim, deve-se levar em conta a interpretação da abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pela contribuinte", a qual, a despeito de que possa fazer parecer haver insumos em qualquer atividade desenvolvida, deve se circunscrever, como dito, ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica, conforme mencionado nos parágrafos 15 a 18 do mencionado PN COSIT/RFB nº 5/2018:

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização ("água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...)

equipamentos de proteção individual - EPI"), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade ("veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões"). (destaques acrescidos).

Nesse sentido, o PN COSIT/RFB nº 5/2018 em comento expressamente afastou do conceito de insumo a atividade de comércio, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda:

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

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

42. Em razão disso, exemplificativamente, não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a)

combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias¹ ; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.

43. Sem embargo, cumpre frisar que, na esteira das disposições do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as considerações anteriores versam sobre as "atividades" de "produção de bens ou prestação de serviços" e de "revenda de bens", e não sobre as "pessoas jurídicas" que desempenham uma ou outra atividade.

44. Assim, nada impede que uma mesma pessoa jurídica desempenhe atividades distintas concomitante, como por exemplo "revenda de bens" e "produção de bens", e possa apurar créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a esta atividade, conquanto lhe seja vedada a apuração de tais créditos em relação àquela atividade² . (destaques acrescidos).

E contemplou hipótese de utilização mista de aquisições (utilização tanto em atividades que admitem ou não apuração de crédito):

14. RATEIO EM CASO DE UTILIZAÇÃO MISTA 164. Em diversas hipóteses apresentadas neste Parecer Normativo é possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras.

165. Nessa hipótese, a pessoa jurídica deverá realizar rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, observadas as normas específicas (exemplificativamente, art. 35 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) e as obrigações acessórias aplicáveis. (destaques acrescidos)

Como se viu, para se conceituar insumo, a importância ou não do item deve ser aferida de forma objetiva, analisando-se a atividade econômica desenvolvida e aqueles elementos que lhe são essenciais ou relevantes, quais sejam, aqueles que fazem parte – direta ou indiretamente – do processo produtivo - cuja ausência acarrete na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção.

Sobre o assunto, ainda, é importante citar o disposto na IN RFB nº 1911, de 11/10/2019, que, em razão da mudança de entendimento, deixa claro o que deve ser considerado insumo, ou seja, “os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços” excluindo do conceito os bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais:

Art. 171. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições, efetuadas no mês, de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

I - bens e serviços, utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços. (...)

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal; II - bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços e que sejam considerados insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros: (...)

VII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais.

Veja-se que, mesmo os bens e serviços considerados essenciais e relevantes devem integrar o processo de produção ou fabricação de bens ou a prestação de serviços, não se admitindo crédito a título de insumo com gastos em relação aos produtos já acabados, exceto quando decorrente de imposição legal, nem com gastos que sejam o próprio serviço prestado.

Nesse contexto, imperioso reconhecer que a atividade de comércio não confere crédito a título de insumo, por mais que as despesas realizadas no comércio sejam essenciais e relevantes para essa atividade, para a qual, em contrapartida, foi permitido o crédito em relação aos bens adquiridos para revenda (art. 3º, I, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), sem prejuízo das demais modalidades de crédito admitidas pela legislação de regência. Nesse sentido dispõe a Solução de Consulta Cosit nº 248, de 20/08/2019 (DOU de 17/09/2019):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

Dispositivos Legais: Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Do mesmo modo, não gera direito a crédito a título de insumos dispêndios que não se configuram aquisição de bem ou serviço nem dispêndios não aplicados em processo de produção ou na prestação de serviços. Nesse sentido a Solução de Divergência COSIT nº 18, de 27, de março de 2017, e as Soluções de Consulta COSIT nº 117 de 28 de setembro de 2020 e nº 262, de 29 de maio de 2017, já mencionadas no Termo de Verificação Fiscal.

De acordo com a DRJ, “os pagamentos efetuados em contraprestação a licenças para comercialização de software têm a natureza de royalties (...) não se caracterizando como aquisição de serviços” e, por conseguinte, como insumos.

Em síntese, a recorrente defende que o direito de uso de propriedade intelectual pode ser considerado como bens móveis e, dessa forma, os dispêndios dos royalties incorridos

com a sua aquisição poderiam ser objeto de registro de créditos de PIS e COFINS por se qualificarem como mercadorias.

No entanto, a recente Solução de Consulta COSIT nº 107/2023 entendeu que incidem PIS-Importação e Cofins-Importação o sobre a remessa de valores ao exterior decorrente da adesão a contratos de licenciamento de uso de softwares não personalizados ou “de prateleira”, quando o acesso a esses é disponibilizado ao contratante ou aderente por meio de download:

“Solução de Consulta COSIT nº 107, de 06 de junho de 2023 Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep IMPORTAÇÃO. SOFTWARES DE PRATELEIRA. DOWNLOAD. LICENÇA DE USO. SERVIÇOS CONEXOS.

CONTRATO. PREVISÃO CONCOMITANTE DE LICENÇA DE USO E SERVIÇOS CONEXOS. INCIDÊNCIA.

No contrato de licenciamento de uso de softwares a obrigação de fazer está presente nº esforço intelectual, seja a aquisição por meio físico ou eletrônico, o que configura contraprestação por serviço prestado os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior como remuneração decorrente dessa adesão, incidindo a Contribuição para o PIS/PasepImportação sobre tais valores, nos termos do inciso II do art. 7º c/c o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.865, de 2004.

A Contribuição para o PIS/Pasep-Importação incide sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, como contraprestação à prestação de serviços decorrentes de contratos de licenciamento de uso de softwares, como a manutenção e o suporte a esses relacionados.

REFORMA PARCIALMENTE A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 303, DE 2017; A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 374, DE 2017; A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 262, DE 2017; A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 448, DE 2017 E A SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 2, DE 2019.

Dispositivos Legais: arts. 21, 22 e 23 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964; arts.

1º, 2º, 6º, e 9º a 12 da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998; arts. 1º, 3º, 4º e inciso II do art. 7º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins IMPORTAÇÃO. SOFTWARES DE PRATELEIRA. DOWNLOAD. LICENÇA DE USO. SERVIÇOS CONEXOS. CONTRATO. PREVISÃO CONCOMITANTE DE LICENÇA DE USO E SERVIÇOS CONEXOS. INCIDÊNCIA.

No contrato de licenciamento de uso de softwares a obrigação de fazer está presente nº esforço intelectual, seja a aquisição por meio físico ou eletrônico, o que configura contraprestação por serviço prestado os valores pagos, creditados,

entregues, empregados ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior como remuneração decorrente dessa adesão, incidindo a Cofins-Importação sobre tais valores, nos termos do inciso II do art. 7º c/c o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.865, de 2004.

A Cofins-Importação incide sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, como contraprestação à prestação de serviços decorrentes de contratos de licenciamento de uso de softwares, como a manutenção e o suporte a esses relacionados.

REFORMA PARCIALMENTE A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 303, DE 2017; A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 374, DE 2017; A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 262, DE 2017; A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 448, DE 2017 E A SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 2, DE 2019.

Dispositivos Legais: arts. 21, 22 e 23 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964; arts. 1º, 2º, 6º, e 9º a 12 da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998; arts. 1º, 3º, 4º e inciso II do art. 7º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.”

O motivo da alteração foi o resultado do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.659/MG e da ADI, de mesmo teor, nº 1.945/MT, em 24 de fevereiro de 2021, em que foi superada a antiga jurisprudência contida na decisão do Recurso Extraordinário nº 176.626/SP, que consagrara a expressão software “de prateleira”.

O acórdão do julgamento do STF foi assim ementado:

“Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. ICMS- comunicação. Atividades-meio. Não incidência. Critério para definição de margem de valor agregado.

Necessidade de lei. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda e padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência.

Modulação dos efeitos da decisão.

1. Consoante a jurisprudência da Corte, o ICMS-comunicação “apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98” (RE nº 570.020/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux).

2. Os critérios para a fixação da margem de valor agregado para efeito de cálculo do ICMS em regime de substituição tributária progressiva devem ser disciplinados por lei estadual, em sentido formal e material, não sendo possível a delegação em

branco dessa matéria a ato normativo infralegal, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade tributária.

3. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos.

4. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares elencando, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença.

5. Associa-se a isso a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado quando se trata de qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento.

6. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS.

7. Ação direta não conhecida no tocante aos arts. 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da Lei nº 7.098/98 do Estado de Mato Grosso; julgada prejudicada em relação ao art. 3º, § 3º, da mesma lei; e, no mérito, julgada parcialmente procedente, declarando-se a inconstitucionalidade (i) das expressões “adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura” e “ainda que preparatórios”, constantes do art. 2º, § 2º, I, da Lei nº 7.098/98, com a redação dada pela Lei nº 9.226/09; (ii) da expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no art. 13, § 4º, da Lei nº 7.098/98; (iii) dos arts. 2º, § 1º, VI; e 6º, § 6º, da mesma lei.

8. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento.”

Em seu voto na ADI nº 5.659/MG, o Ministro Dias Toffoli fundamentou:

“Com efeito, no caso de licenciamento ou cessão de uso de software personalizado por meio de transferência eletrônica direta, parece não haver controvérsia na jurisprudência da Corte quanto à incidência do ISS, com base no entendimento firmado no RE nº 176.626/SP e sinalizado na ADI nº 1.945-MC. Anote-se que esse tributo sempre incidiu sobre a operação relativa a software personalizado gravado em suporte físico realizada por meio do comércio tradicional ou do comércio eletrônico indireto. Isso preserva a neutralidade tributária e a não discriminação .

O mesmo entendimento, a meu sentir, deve ser adotado quanto ao licenciamento ou à cessão de uso de software padronizado.

Reafirmo que o software é produto do engenho humano, é criação intelectual, sendo essa sua característica fundamental. Ou seja, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para o desenvolvimento de um programa de computador.

Não há como, a meu ver, desconsiderar esse elemento, ainda que estejamos diante de software que é replicado para comercialização com diversos usuários.

E, mesmo se considerando que, na operação com software padronizado, existe a transferência de um bem digital, consubstanciado, usualmente, no arquivo digital ou nº conjunto de arquivos digitais, julgo que deve incidir sobre a operação o ISS.

É que, analisando-se a questão dessa perspectiva, constata-se que há uma operação mista ou complexa, envolvendo, além da obrigação de dar um bem digital, uma obrigação de fazer. A obrigação de fazer está presente naquele esforço intelectual e, ainda, nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk, a disponibilização de manuais, atualizações tecnológicas e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento ou de cessão de uso.”

Transcrevo a conclusão da Solução de Consulta COSIT nº 107/2023, em reflexo à decisão:

“70. Portanto, por todo o exposto em relação ao julgado do STF, em virtude da publicação do acórdão proferido na ADI nº 1.945/MT e na ADI nº 5.659/MG, conclui-se que, a partir da referida decisão, reconhece-se que na adesão a contrato de licenciamento de uso de softwares a obrigação de fazer está presente no esforço intelectual, seja a aquisição por meio físico ou eletrônico, o que configuram contraprestação por serviço prestado os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior como remuneração decorrente dessa adesão, incidindo a Contribuição para o PIS/Pasep/Importação e a Cofins-Importação sobre tais valores, nos termos do inciso II do art. 7º c/c o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.865, de 2004.

71. Nessa mesma toada, haja vista que a atualização de software é considerada serviço, cumpre analisar a incidência das contribuições em relação à remessa de valores ao exterior em remuneração à prestação desse e de outros serviços relacionados aos programas de computador como o treinamento e o suporte.

72. Como já anteriormente explanado, o contrato de licenciamento de uso de software contém requisitos que são considerados essenciais, como objeto, condições, entrega, instalação, implantação, prazo de validade etc. Alguns desses requisitos denotam nítida prestação de serviços, como acontece com o treinamento, a manutenção e o suporte.

73. Somando-se a isso, cabe mais uma vez citar o disposto no julgado da Suprema Corte, quando deixa evidente que a obrigação de fazer está presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, por exemplo, a disponibilização de manuais, atualizações tecnológicas e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento ou de cessão de uso.

74. Dessa maneira, estão sujeitos também à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, nos termos do inciso II do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, como contraprestação à prestação de serviços decorrentes de contratos de licenciamento de uso de softwares, como a atualização, a manutenção, o suporte e o treinamento a eles relacionados.”

Das penalidades

A Recorrente aduz que não pode ser penalizada por assim proceder, seja pela aplicação de multas, seja pela exigência de juros de mora. Isso porque embasou seus procedimentos nas práticas reiteradas observadas durante vários anos por autoridades fiscais.

No entanto, no mesmo ano da ocorrência dos fatos geradores fiscalizados, já havia posicionamento da Receita Federal no sentido adotado na autuação, de modo que tinha a recorrente possibilidade de adequar sua apuração das contribuições devidas desde então, não se cogitando da pretensão da defesa de exclusão da penalidade por observância de normas complementares.

Dessa forma, quanto à alegação de que caberia apenas exigência de multa por escrituração incorreta (o que, aliás, a recorrente entende incabível nesse momento processual), não se sustenta. Isso porque apurada insuficiência de recolhimento, com base na Escrituração válida quando do início do procedimento fiscal, em decorrência de utilização de retenções em desacordo (i) com outras informações na própria escrituração e (ii) com as previsões normativas acerca de retenções por órgãos públicos, não há como afastar o lançamento.

O cumprimento de obrigações tributárias deve ser verificado em relação a cada sujeito passivo e em relação a cada período de apuração (no caso da contribuição ao PIS e da COFINS, em cada período mensal).

A ocorrência de retenção por fonte pagadora não exime o Contribuinte que sofreu a retenção de demonstrar a apuração da contribuição por ele devida em função das operações realizadas no período, sendo-lhe facultado deduzir a retenção ocorrida, quando inexistente vedação legal.

Quanto à alegação de que, mesmo admitindo a restrição da IN RFB nº 1.234, de 2012, só remanesceria valor a pagar em dezembro, tal apuração, como descrito na peça de defesa, parte da premissa de que as retenções efetuadas no ano e comprovadas através de DIRF seriam suficientes para deduzir os valores de PIS/COFINS no ano de 2016.

Ocorre que, descreve a Fiscalização ter admitido, desde que confirmadas em DIRF e quando inexistente vedação normativa, todas as retenções informadas pela recorrente em sua EFD.

Desse modo, a suficiência alegada pressupõe desconsideração ou alteração de informações da Escrituração, o que não é hábil a afastar o lançamento.

Ademais, o art. 9º, inciso IV, da IN RFB 1.234, de 2012, e o art. 24 da IN RFB nº 1.717, de 2017, admitem a possibilidade de restituição ou compensação de valores retidos na fonte a título de PIS e COFINS quando não for possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês da apuração – o que também inviabiliza a utilização, em procedimento de ofício, de retenções que já poderiam ter sido objeto de restituição/compensação, sem comprovação da disponibilidade e de reflexos em períodos posteriores.

Ou seja, a recorrente nada menciona acerca da disponibilidade dos valores retidos que utilizou para obtenção da alegada suficiência (o que implica retificação de EFD 2016 posterior ao início do procedimento) e que não foram informados/utilizados na EFD 2016 válida quando do início do procedimento.

Dos serviços prestados por terceiros

A DRJ também concluiu que o serviço é prestado por terceiro ao cliente da recorrente, destacando que o art. 3º, Inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, refere-se a “bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços” e que, no caso, os serviços nos quais o contribuinte tomou crédito não constituem insumos na prestação de serviços; são, na verdade, o próprio objeto da prestação a seus clientes – situação para a qual inexistente previsão legal para apuração de crédito, a teor da já citada Solução de Consulta COSIT nº 262, de 2017.

No entanto, reclama a recorrente que, na autuação, houve falta: (a) de reconhecimento do evolutivo cenário comercial e tecnológico, no qual passou a ser usual a atividade de revenda de serviços; e (b) de reconhecimento da sistemática comercial da Impugnante, na qual adquire e revende serviços, o que implica na sua própria responsabilidade da prestação do serviço adquirido ao cliente, arcando com todos os riscos dessa operação; (c) avaliação do cenário global das prestações da Impugnante, que oferece soluções tecnológicas aos seus usuários finais que englobam o fornecimento de softwares, produtos e a prestação de serviços; e (d) de avaliação de atividades específicas glosadas, que têm natureza acessória a outras atividades da Impugnante (e.g. comercialização de softwares e hardwares).

Em que pese o inconformismo da recorrente, a Fiscalização não questionou a sistemática comercial. Entretanto, foi constatado que ao revender serviços, ao invés de utilizar serviços adquiridos como insumos em prestações próprias de serviços, não faz jus a apuração de crédito a esse título.

Nesse sentido, a alegação de que assume responsabilidade, perante seus clientes, pelos serviços prestados por terceiros, também não é hábil a justificar a apuração de crédito dos dispêndios a título de insumos, pois não se encontra tal hipótese na previsão contida no art. 3º, II, das Leis nº 10.833, de 2003, e nº 10.637, de 2002.

Ademais, como bem detalhado pela DRJ, fica afastada a pretensão de caracterização da subcontratação integral de serviços como insumo, mesmo porque, até em sua conceituação genérica, insumo pressupõe utilização como parte de um todo (bem ou serviço) e não o próprio bem ou o próprio serviço.

Assim, não há como prevalecer a pretensão da recorrente de ampliação do conceito de revenda contido no inciso I dos art. 3ºs das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, para neles considerar incluída a subcontratação de serviços. Isso porque a apuração de créditos decorrente de revenda sequer foi informação da recorrente em sua Escrituração.

Quanto à alegação de possibilidade de terceirização de mão de obra prevista nos itens 123 a 129 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 2018, não ampara a pretensão da recorrente de validar sua apuração de crédito, pois estabelecem:

123. Certamente, a vedação de creditamento estabelecida pelo citado inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, alcança apenas o pagamento feito pela pessoa jurídica diretamente à pessoa física.

124. Situação diversa é o pagamento feito a uma pessoa jurídica contratada para disponibilizar mão de obra à pessoa jurídica contratante (terceirização de mão de obra), o que afasta a aplicação da mencionada vedação de creditamento.

125. Neste caso (contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra), desde que os serviços prestados pela pessoa jurídica contratada sejam considerados insumo nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça e aqui explanados e inexistam outros impedimentos normativos, será possível a apuração de créditos em relação a tais serviços.

126. Deveras, na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra (terceirização de mão de obra) somente se vislumbra que o serviço prestado por esta pessoa jurídica (disponibilização de força de trabalho) seja considerado insumo se a mão de obra cedida for aplicada diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda (ou na produção de insumos utilizados na produção de tais bens – insumo do insumo) ou de prestação de serviços desempenhadas pela pessoa jurídica contratante.

127. Como cediço, sempre houve grande discussão jurídica acerca da possibilidade de terceirização da atividade-fim da pessoa jurídica. Exatamente por

isso, a Solução de Consulta Cosit nº 105, de 31 de janeiro de 2017, publicada no DOU de 23 de março de 2017, somente reconhecia como enquadrada no conceito de insumos a contratação, em conformidade com a Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, de empresa de trabalho temporário para disponibilização de mão de obra temporária utilizada na atividade-fim da pessoa jurídica contratante.

128. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal decidiu na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 324 e no Recurso Extraordinário 958252/MG que “é lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante”.

129. Nesses termos, pode-se concluir que, na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra, somente haverá a subsunção ao conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços protagonizadas pela pessoa jurídica contratante. Diferentemente, não haverá insumos: a) se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuar em atividades-meio da pessoa jurídica contratante (setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos para funcionários da pessoa jurídica contratante, etc.); b)

se, por qualquer motivo, for declarada irregular a terceirização de mão de obra e reconhecido vínculo empregatício entre a pessoa jurídica contratante e as pessoas físicas.

Vê-se que a admissibilidade de apuração de crédito contida nos referidos itens restringe-se a hipóteses em que as atividades de prestação de serviços sejam desempenhadas ou protagonizadas pela pessoa jurídica contratante, para o que conta com auxílio, mediante remuneração, da mão de obra terceirizada, circunstância que não se confirma no caso da recorrente.

A Solução de Consulta COSIT nº 2, de 10 de janeiro de 2020, invocada pela defesa, se fundamenta no Parecer acima mencionado e apresenta conclusão no mesmo sentido:

SC Cosit nº 2, de 2020 ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL.

FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA. ASSISTÊNCIA MÉDICA.

Os dispêndios com contratação regular de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra que atue diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços protagonizadas pela pessoa jurídica contratante permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade insumo, com base no art. 3º, inciso II da Lei nº 10.637, de 2002.

Também a possibilidade de apuração de crédito decorrente de subcontratação de serviços prevista nos itens 153 e 154 do mesmo Parecer Normativo RFB/COSIT nº 05, de 2018, não ampara a recorrente, isso porque tal entendimento refere-se a dispêndios por contratação de pessoa jurídica para realização de parcela da prestação principal, o que não é o caso das contratações constatadas pela Fiscalização.

Assim, se a recorrente presta serviços a seus clientes distintos daqueles que contrata junto a outras pessoas jurídicas (como o alegado gerenciamento, assessoramento e assunção de responsabilidade), caberia a ela (Interessada) identificá-los e quantificá-los individualizadamente, mediante apresentação das correspondentes provas documentais e elementos da escrituração, distinguindo-os expressamente daqueles que a Fiscalização constatou e demonstrou tratarem-se de serviços prestados integral e exclusivamente pelas pessoas jurídicas contratadas e não pela Fiscalizada.

No entanto, verifica-se que a Fiscalização constatou, pelos documentos apresentados, identidade entre serviço subcontratado e serviço efetivamente prestado ao cliente da recorrente.

Além disso, a apresentação de documentos como editais de pregões e concorrências de que a recorrente tenha participado e vencido não permite identificar e distinguir eventual parcela do serviço que tenha sido por ela prestado a seus clientes, distintos daqueles que subcontratou e sobre os quais apurou créditos questionados na autuação.

Dessa forma, o fato de a recorrente participar e vencer qualquer modalidade de licitação para contratação de serviços por órgãos públicos, não lhe garante direito a crédito a título de insumo se não comprovar dispêndios com aquisições aplicadas na realização dos serviços para os quais foi contratada.

Quanto à alegação de que o entendimento fiscal caracterizaria a atividade de intermediação, na qual não poderia ser reconhecida como receita a integralidade dos valores pagos pelos seus clientes, também não é hábil a afastar o lançamento. Isso porque a recorrente não é remunerada por comissão recebida de seus clientes, tanto que apresentou nota fiscal de prestação de serviço como se o serviço fosse por ela realizado.

Portanto, a opção de não executar diretamente os serviços a seus clientes e, para cumprir suas próprias obrigações contratuais, valer-se de outras pessoas jurídicas que executam diretamente os serviços a seus clientes, não justifica sua pretensão de submeter apenas parte de sua receita a tributação por PIS e COFINS.

Nesse sentido, a impossibilidade, por falta de previsão legal, de apuração de crédito originado de dispêndios com serviços contratados quando ausente comprovação de que os dispêndios são empregados como insumos na realização de serviços desempenhados pela contratante, não altera a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Assim, na impossibilidade de se distinguir, mediante identificação dos correspondentes valores com base em provas documentais, os alegados serviços prestados pela recorrente (assunção de responsabilidade, gerenciamento, etc) dos serviços adquiridos de seus fornecedores (alegadamente utilizados como insumos), não há como utilizar crédito das aquisições. Isso porque a prova relativa a créditos da não cumulatividade e reduções dos valores devidos compete ao Contribuinte.

Da controvérsia relacionada ao aspecto operacional das anotações de obrigações acessórias

A recorrente defende a possibilidade de retificação de obrigações acessórias, invoca art. 147 do CTN e questiona a validade de seu parágrafo 1º. Argumenta existirem retificadoras que foram transmitidas com quase dois anos de antecedência do recebimento da notificação de lavratura de Auto de Infração, em que pese ter ocorrido durante o procedimento de fiscalização.

No entanto, quanto à alegação de impossibilidade de prevalência de aspectos formais sobre a realidade material, depreende-se ser pretensão da recorrente que a Fiscalização desconsiderasse informações contidas na EFD, a qual qualifica de mera obrigação acessória, para fins de admitir utilização de retenções maiores do que aquelas informadas.

Nesse sentido, a Fiscalização analisou a Escrituração retificadora ativa em 02/09/2019, data da ciência do início da Fiscalização. No entanto, quanto à alegação de impossibilidade de prevalência de aspectos formais sobre a realidade material, depreende-se ser pretensão da recorrente que a Fiscalização desconsiderasse informações contidas na EFD, a qual qualifica de mera obrigação acessória, para fins de admitir utilização de retenções maiores do que aquelas informadas.

Nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 01 de março de 2012, já mencionada no Termo de Verificação e novamente transcrita a seguir:

Art. 11. A EFD-Contribuições, entregue na forma desta Instrução Normativa, poderá ser substituída, mediante transmissão de novo arquivo digital validado e assinado, para inclusão, alteração ou exclusão de documentos ou operações da escrituração fiscal, ou para efetivação de alteração nos registros representativos de créditos e contribuições e outros valores apurados.

§ 1º O direito de o contribuinte pleitear a retificação da EFD-Contribuições extingue-se em 5 (cinco) anos contados do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele a que se refere a escrituração substituída. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013)

§ 2º O arquivo retificador da EFD-Contribuições não produzirá efeitos quanto aos elementos da escrituração, quando tiver por objeto:

I - reduzir débitos de Contribuição:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que

importe alteração desses saldos; b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na escrituração retificada, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou c) cujos valores já tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização; II - alterar débitos de Contribuição em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal; e III - alterar créditos de Contribuição objeto de exame em procedimento de fiscalização ou de reconhecimento de direito creditório de valores objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação.

§ 3º A pessoa jurídica poderá apresentar arquivo retificador da escrituração, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013).

I - na hipótese prevista no inciso II do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao escriturado no arquivo original, desde que o débito tenha sido também declarado em DCTF; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)

II - na hipótese prevista no inciso III do § 2º, decorrente da não escrituração de operações com direito a crédito, ou da escrituração de operações geradoras de crédito em desconformidade com o leiaute e regras da EFD-Contribuições. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013).

§ 4º A pessoa jurídica que transmitir arquivo retificador da EFD-Contribuições, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora, observadas as disposições normativas quanto à retificação desta. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013).

Verifica-se, portanto, que as hipóteses de apresentação de arquivo retificador da escrituração, restringe-se a atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, apenas nas hipóteses elencadas no parágrafo 3º, o que deve ser demonstrado e comprovado no curso do procedimento fiscal.

Nesse sentido, especificamente quanto a retenções ocorridas no período, alega a recorrente que a Fiscalização parametrizou a DIRF para dividir o valor das retenções ocorridas no ano-calendário de 2016 entre os meses que supostamente teriam ocorrido as retenções, sem trazer qualquer explicação adicional sobre como teria realizado tal análise.

Isso porque para apreciação das objeções ao lançamento decorrente de retenções, cumpre observar o que consignado neste aspecto no Termo de Verificação (3.256 e seguintes), como segue. Descreveu a Fiscalização que, na análise da EFD-Contribuições, verificou: a) existir discrepância entre retenções das contribuições sofridas no período (Registro F600) e as retenções efetivamente deduzidas (Registros M200/M600); b) - haver nos registros F600 retenções ocorridas em períodos distintos dos meses de referência da EFD-Contribuições.

No entanto, verifica-se que a recorrente não esclareceu as diferenças questionadas pela Fiscalização no curso do procedimento, reportando-se a reprocessamento da EFD, a dados de DIRF e à utilização de valores identificados na Relação de Retenções.

Por outro lado, esclareceu a Fiscalização que, tomando por base as retenções da DIRF, elaborou: - a planilha [Documentos diversos – Outros – Planilha DIRF – Fontes Pagadoras] na qual são demonstradas analiticamente as retenções de PIS/PASEP e COFINS no ano de 2016, - a planilha [Documentos diversos – Outros – Planilha DIRF – Mensal] na qual são demonstradas as totalizações mensais das retenções sofridas em 2016, com base na DIRF, - a planilha [Documentos Diversos –Outros – Planilha EFD –C – Retenções – F600], que demonstra os valores de retenções sofridas em cada um dos meses de 2016, segundo informação da EFD-Contribuições. Reportou-se também a Fiscalização ao Guia Prático da EFD-Contribuições (versão 1.22), expondo dele constar que os valores das retenções deduzidas em M200/M600 devem ser detalhados em F600 e 1300/1700 (Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012 e o Ato Declaratório Executivo Cofins nº 02/2012).

Todavia, expôs então a Fiscalização ter contraposto os valores deduzidos dos registros M200/M600 (EFD-Contribuições), os valores das contribuições retidas segundo a DIRF, os valores de retenção do período declarados nos registros F600 (EFD-Contribuições), e os valores de controle de retenção do período e de períodos anteriores informados nos registro 1300/1700 e elaborou a planilha [Documentos Diversos – Outros – Planilha Retenções – Fiscalização – fls. 3.219/3.220], planilha essa na qual é demonstrada, para cada um dos meses de 2016:

- a retenção sofrida (DIRF), - eventual utilização de saldo anterior de retenção deduzida pelo contribuinte no mês de referência tomando por base os valores de controle de saldo de retenções (registro 1300/1700), e os valores de insuficiência de recolhimento, salientando que as retenções utilizadas para cálculo pela fiscalização foram efetuadas com base nos valores declarados pelo próprio contribuinte nos registros F600 e 100/1700, desde que, por óbvio, existissem valores retidos conforme as DIRF do período.

Ressaltou nesse ponto a Fiscalização que o artigo 9º da Instrução Normativa RF nº 1.234, de 2012, com a redação dada pela IN RFB 1.540, de 2015, vedou a dedução das retenções das contribuições efetuadas por órgãos públicos (Cód. de receita 6147 e 6190) em período posterior ao da retenção, facultando ao Contribuinte apenas a restituição ou compensação.

Art. 9º O valor do imposto e das contribuições sociais retidos será considerado como antecipação do que for devido pelo contribuinte em relação ao mesmo imposto e às mesmas contribuições e poderá ser compensado ou deduzido pelo contribuinte que sofreu a retenção, observando-se as seguintes regras: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1540, de 05 de janeiro de 2015)

I - o valor retido relativo ao IR somente poderá ser deduzido do valor do imposto apurado no próprio mês da retenção; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1540, de 05 de janeiro de 2015)

II - na hipótese em que o valor do IR retido na fonte seja superior ao devido, a diferença poderá ser compensada com o imposto mensal a pagar relativo aos meses subsequentes; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1540, de 05 de janeiro de 2015)

III - os valores retidos na fonte a título de CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins somente poderão ser deduzidos com o que for devido em relação à mesma espécie de contribuição e no mês de apuração a que se refere a retenção;

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1540, de 05 de janeiro de 2015)

IV - os valores retidos na fonte a título de CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins que excederem ao valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês de apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos administrados pela RFB; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1540, de 05 de janeiro de 2015)

V - a restituição de que trata o inciso IV do caput poderá ser requerida à RFB a partir do mês subsequente ao mês de apuração da contribuição retida. (Incluído(a) pelo(a)

Instrução Normativa RFB nº 1540, de 05 de janeiro de 2015)

Parágrafo único. O valor a ser deduzido, correspondente ao IR e a cada espécie de contribuição, será determinado pelo próprio contribuinte mediante a aplicação, sobre o valor do documento fiscal, das alíquotas respectivas às retenções efetuadas. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1540, de 05 de janeiro de 2015)

Por essas razões, os saldos de retenção efetuada por órgãos públicos deduzida em períodos de apuração posteriores ao da retenção foram também glosados pela fiscalização, conforme detalhado na planilha [Documentos Diversos – Outros – Planilha Retenções – Fiscalização] e relacionou os valores mensais de insuficiência de recolhimento ocasionados por irregularidades nas retenções das contribuições.

Nesse sentido, verifica-se que a Fiscalização demonstrou e justificou, de forma detalhada, as análises, constatações e critérios que ensejaram a formulação da exigência relacionada a retenções da fonte, de modo que não se justifica a alegação de ausência de qualquer explicação adicional sobre como teria realizado tal análise. Isso porque a recorrente, ao utilizar retenções na fonte em sua apuração para reduzir valores de tributos a pagar, deve dispor de comprovantes de retenção fornecidos pelas fontes pagadoras (além de comprovar o oferecimento à tributação das correspondentes receitas ou rendimentos).

Enfim, existe obrigatoriedade de fornecimento de comprovantes de retenção pelas pessoas jurídicas, a teor da Instrução Normativa SRF nº 459, de 2004. E, mesmo órgãos públicos, além de informar em DIRF os pagamentos e retenções efetuados, têm obrigação de fornecer tais comprovantes a seus fornecedores, como previsto no art. 37 da já citada Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012:

Art. 37. O órgão ou a entidade que efetuar a retenção deverá fornecer, à pessoa jurídica beneficiária do pagamento, comprovante anual de retenção, até o último dia útil de fevereiro do ano subsequente, podendo ser disponibilizado em meio eletrônico, conforme modelo constante do Anexo V a esta Instrução Normativa, informando, relativamente a cada mês em que houver sido efetuado o pagamento, os códigos de retenção, os valores pagos e os valores retidos.

§ 1º Como forma alternativa de comprovação da retenção, poderá o órgão ou a entidade fornecer, ao beneficiário do pagamento, cópia do Darf, desde que este contenha a base de cálculo correspondente ao fornecimento dos bens ou da prestação dos serviços.

§ 2º Anualmente, até o último dia útil de fevereiro do ano subsequente, os órgãos ou as entidades que efetuarem a retenção de que trata esta Instrução Normativa deverão apresentar à RFB Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf), nela discriminando, mensalmente, o somatório dos valores pagos e o total retido, por contribuinte e por código de recolhimento.

Contudo, é importante assinalar que a falta dos informes/comprovantes de rendimentos pode ser suprida pelas informações prestadas pelas fontes pagadoras nas competentes Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF. Ambos seriam, em princípio, instrumentos hábeis a atestar o pagamento do rendimento e a sua natureza, assim como as retenções de fonte efetivadas pelas fontes pagadoras responsáveis pelo recolhimento do imposto devido.

Ademais, ainda que não tivesse acesso a DIRF de suas fontes pagadoras, a recorrente, para utilizar as retenções que sofreu, deveria se valer dos comprovantes de retenção fornecidos por suas fontes pagadoras, observando períodos e valores neles informados, bem como observando a legislação que trata da forma de utilização dos valores retidos, a exemplo do art. 9º da IN RFB 1234, de 2012, já mencionado acima.

Nesse contexto, como bem detalhado pela DRJ, não procede a alegação de que informações utilizadas na autuação não seriam passíveis de serem extraídas da DIRF disponível aos contribuintes, pois esses, reprise-se, devem se valer dos comprovantes de retenção.

Por outro lado, verifica-se que as retenções apontadas pela recorrente como “retenções parametrizadas” nada mais são do que as retenções encontradas em DIRF, relacionadas na planilha de fls. 3125/3153 e que, na planilha de fls. 3154/3155, foram agrupadas, para cada período mensal, por código de retenção e por tipo de fonte pagadora (PJ de direito privado ou órgão público), informações essas que a recorrente já dispunha em seus comprovantes de retenção, ou pelo menos deveria dispor, para fins de elaborar sua escrituração e justificar os valores nela informados.

Ocorre que, no presente caso, a recorrente não comprovou retenção alguma que, cumulativamente, (i) tenha informado em sua EFD-Contribuição, (ii) fosse passível de dedução e (iii) não tenha sido admitida pela Fiscalização.

Assim, para desconstituir a divergência de informações em favor da recorrente necessária se faz não só a menção a registros da escrituração contábil e fiscal, mas da documentação de suporte, prova a qual deixou de ser apresentada na impugnação. Observe-se nesse ponto que não é possível desconsiderar os lançamentos integrantes da Escrituração, apenas com a retificação posterior ao início do procedimento fiscal e a mera alegação de erro não regularmente comprovado.

Portanto, não comprovado e, sequer esclarecido, o erro na escrituração válida quando do início do procedimento fiscal, injustificável a pretensão de afastar a correspondente exigência. E, tratando-se de redução do crédito tributário, o ônus de tal comprovação é da recorrente como já mencionado anteriormente.

Diante das considerações, deve ser mantida a decisão proferida pela DRJ.

Conclusão

Por todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro