



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>15746.720116/2021-55</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-003.024 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	EMBARGOS
<b>EMBARGANTE</b>	INGRAM MICRO BRASIL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Ano-calendário: 2016

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ART. 65 DO RICARF. CONTRADIÇÃO. OBSCURIDADE. EXISTÊNCIA.

O art. 65 do RICARF prescreve que cabem embargos de declaração contra decisões que contenham obscuridade, omissão e contradição. Configurado está o vício de contradição se os resultados na ementa e no dispositivo do acórdão embargado forem diferentes.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para, sanando a omissão e contradição apontadas, alterar o voto e o dispositivo do acórdão embargado para dar parcial provimento para reconhecer o direito ao aproveitamento de créditos pelo pagamento do PIS-importação e da COFINS-importação.

*Assinado Digitalmente*

**Onízia de Miranda Aguiar Pignataro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe** – Presidente

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

## RELATÓRIO

Trata-se de embargos de declaração opostos pelo sujeito passivo em face do acórdão nº 3202-002.361, proferido em 11 de fevereiro de 2025, pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF:

Embargos de declaração opostos pelo sujeito passivo em face do acórdão nº 3202-002.361, proferido em 11 de fevereiro de 2025, pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO O sujeito passivo tomou ciência do acórdão embargado em 13/03/2025, tendo protocolado os embargos de declaração em 18/03/2025; portanto, dentro do prazo previsto no artigo 116, § 1º, do Anexo ao Regimento Interno do CARF.

DAS ALEGAÇÕES Inicia pela alegação de que o acórdão incorreu em vício de contradição e obscuridade em relação à necessidade de delimitação da matéria analisada. Segundo entende, é necessário que seja expressamente indicado quais provas apresentadas pela embargante deixaram de atender ao ônus probatório de demonstração da legitimidade do crédito.

A seguir, alega que o acórdão incorreu no vício de omissão ao imputar o ônus probatório à embargante, desconsiderando o racional adotado pela Fiscalização Federal. Reafirma aqui que o acórdão não esclareceu quais foram os motivos de essa lógica levar à conclusão de que os documentos apresentados seriam insuficientes e/ou porque o lançamento fiscal estaria correto.

Explica:

Isso porque, se é do Fisco a identificação do “valor da contribuição devida” e do Contribuinte o “ônus probatório da legitimidade dos créditos da não cumulatividade” a bem da verdade é que, no caso dos autos: (i) As Autoridades Fiscais descumpriram seu dever (definido no v. acórdão), já que apenas majoraram as alíquotas de PIS/Cofins do regime cumulativo (3,65%) para aplicar aquelas relativas ao regime não cumulativo (9,25%);

mas desconsideraram os créditos inerentes a este regime – o que impede a identificação do correto valor do PIS/Cofins devido no período; bem como (ii) A Embargante forneceu todos os documentos necessários para identificação dos créditos de PIS/Cofins apurados, já que (a) havia indicado na sua EFD-Contribuições retificadora todos os elementos básicos para quantificação dos

créditos e identificação da sua natureza, bem como (b) juntou aos autos os Contratos e Editais que dão suporte adicional para caracterização de tais créditos como insumos.

E ainda que (...) novamente em nenhum momento, constam esclarecimentos dos motivos pelos quais este mesmo racional se aplicaria ao caso concreto em que: (i) o contencioso administrativo é originário de lançamento fiscal formalizado em Auto de Infração (i.e., não trata de restituição/compensação); bem como (ii) os créditos são inerentes ao regime da não-cumulatividade e, por isso, também decorrem do dever do Fisco de identificar o valor da contribuição devida no período.

Passa, então, à alegação de omissão em relação à possibilidade de aproveitamento dos créditos do valor recolhido a título de PIS/Cofins na importação de softwares.

Conforme explica, se está sujeita à alíquota majorada das Contribuições, justamente por ter sido incluída no Sistema Não Cumulativo de Apuração, então tem direito ao crédito do valor pago na importação dessas mercadorias. Mas, a despeito de ter se manifestado quanto a isso no voluntário, o acórdão nada disse a respeito.

Prossegue apontando vício de contradição e omissão quanto à legitimidade dos créditos apurados sobre a aquisição de software.

Quanto a isso, explica que o acórdão, ao adentrar ao mecanismo de apuração de créditos de empresa comercial na sistemática não cumulativa, considera (i) a impossibilidade de aproveitamento de créditos sob a rubrica de insumos porque ausente atividade industrial ou prestação de serviço; bem como (ii) a possibilidade de apuração de créditos sob a rubrica de revenda, e que, contudo, não fica claro, a partir dessas premissas, a razão pela qual a ora embargante não poderia aproveitar créditos.

Em suas palavras, 25.1 Como se vê, mais uma vez não foram indicadas as razões de esta conclusão levar ao indeferimento do Recurso Voluntário! Ora, se o pagamento pela aquisição de software seria, na verdade, uma contraprestação por um serviço (tal como a Solução de Consulta Cosit 107/23 faz crer), não seria possível sustentar a alegação dos Autos de Infração de que a tomada de crédito não seria possível apenas por se tratar de royalties, de modo que a classificação de tais dispêndios como serviços poderia gerar créditos de insumos – já que, mesmo não sendo equiparado a mercadoria, o software seria um serviço.

25.2 E mais: se o v. acórdão tivesse entendido que (i) a Embargante é “empresa comercial” e, por isso, não poderia apurar créditos sob a rubrica de insumos; mas que (ii) o software seja considerado “serviço”; a única conclusão possível seria entender que (iii) a atividade da Embargante é equiparada a uma “revenda de serviço” e, por isso, seria possível a apuração de créditos sob revenda.

A seguir, que o acórdão foi omisso quanto ao argumento subsidiário sobre exclusão das penalidades e juros.

Neste ponto, considera que o Colegiado não indicou qual o pronunciamento da Receita Federal existente na época dos fatos que poderia justificar a manutenção das penalidades; bem como não esclareceu os motivos de a Embargante ser imputada ao pagamento de multa e juros quando, na época dos fatos, a Receita Federal já havia se pronunciado sobre a impossibilidade de o pagamento pela aquisição de software ter natureza de royalties (Solução de Divergência Cosit 27/088).

Também que o acórdão foi omisso e contraditório quanto a legitimidade dos créditos apurados sobre os serviços correlatos.

Segundo argui, o acórdão não esclarece os motivos pelos quais os documentos apresentados nos autos não indicam: (i) a existência de prestação de serviço pela Embargante, que efetivamente assume riscos e obrigações perante os seus clientes; ou (ii) a existência de valor agregado da sua atividade ao serviço prestado diretamente aos seus clientes, já que, no mínimo, a Embargante realizaria um papel de intermediadora entre o fornecedor (prestador do serviço correlato ao software) e o cliente (usuário do software).

Conforme explica, os contratos e editais preveem a possibilidade de haver apenas subcontratação parcial dos serviços prestados a seus clientes.

E, ainda sobre isso, que Além disso, ainda que se tratasse de “subcontratação integral”, os créditos de PIS/Cofins sob a rubrica de insumos seriam legítimos e deveriam ser reconhecidos. Isso porque, neste caso, seria possível aplicar a mesma lógica que é utilizada nos casos de industrialização por encomenda – i.e., quando o Contribuinte repassa integralmente a obrigação de realizar a atividade industrial para uma terceira pessoa jurídica –, nos quais o E. CARF já reconheceu serem legítimos os créditos apurados sob a rubrica de insumos. (...)E, por fim, aduz que o acórdão desconsiderou parcela do crédito reconhecido pela Fiscalização Federal.

Quanto a isso, que 38 Em suma, o v. acórdão ora recorrido estabelece que “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 d. Fiscalização.”

39 No entanto, há clara omissão em relação ao fato de que houve desconsideração parcial dos valores de retenções identificados pela d.

Fiscalização no ano-calendário de 2016, o que torna absolutamente incoerente a conclusão pela glosa exigência de R\$ 942.580,39 de PIS e de R\$ 4.709.367,06 de Cofins por dedução indevida de retenções em relação ao mesmo período (total de R\$ 5.651.947,45).

(...)Assim, necessário que seja reconhecida a necessidade de que o princípio da verdade material deve superar as formalidades da apuração para que não haja recolhimento em duplicidade de PIS/Cofins (i.e., mediante recolhimento de retenções pelas Fontes e pagamento de PIS/Cofins apurado/lançado pelo contribuinte/Embargante).

Nos demais pontos, o r. despacho de admissibilidade rejeitou as alegações da Embargante:

OMISSÃO: Recolhimento de PIS/Cofins na importação de softwares – Possibilidade de aproveitamento de créditos na sistemática não-cumulativa E também não é verdade que o acórdão nada tenha dito a respeito do direito à apropriação de créditos nas importações efetuadas. Vejamos.

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.

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:

(...)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”.

(...)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.

Esclarecido isso, e, a despeito do enquadramento dado pela embargante ao vício de que se trata, os fundamentos das decisão tomada a esse respeito não me parecem claros. Senão vejamos.

A leitura do encadeamento lógico que conduziu à decisão tomada a respeito da matéria pode ser sintetizada da seguinte forma: não gera direito a crédito, a título de insumos, dispêndios que não se configuram aquisição de bem ou serviço. E, 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, também não se identificam como insumos. Por outro lado, a contribuinte defende tratam-se de bens móveis, mas a Solução de Consulta COSIT nº 107/2023 entendeu que incidem PIS-Importação e Cofins-Importação sobre a remessa de valores ao exterior, decorrente da adesão a contratos de licenciamento de uso de softwares não personalizados ou “de prateleira, uma vez que configurarem prestação de serviços.

Independentemente dos muitos entendimentos que terceiros tenham expressado ao longo do tempo sobre o assunto e da opção da i. Relatora do processo de acolhê-los como razão de decidir neste processo, não me parece que os fundamentos do voto demonstrem um nexos causal ou mesmo uma linha de raciocínio válida que leve a alguma conclusão sobre o direito ao crédito em relação às Contribuições pagas na importação de softwares.

**O acórdão, aqui, merece ser melhor esclarecido.**

**CONTRADIÇÃO E OMISSÃO:** Legitimidade dos créditos apurados sobre a aquisição de software. Neste ponto, a embargante traça considerações sobre a classificação das despesas em que incorre, o tipo de atividade que executa e o direito à apropriação de crédito sobre o valor pago na aquisição de softwares.

Há uma certa similitude com a matéria tratada no item anterior.

A empresa argumenta que, se o pagamento pela aquisição de software trata-se de uma contraprestação por um serviço, tal como decidiu-se na Solução de Consulta Cosit nº 107/23, não seria possível sustentar a alegação do auto de infração de que a tomada de crédito não seria possível apenas por se tratar de uma despesa com royalties.

Com efeito, essa celeuma, já reconhecida no item anterior, precisa ser resolvida com base em fundamentos mais assertivos.

Contudo, em relação à glosa dos créditos de que se apropriou a embargante, necessário rememorar o que foi esclarecido na parte introdutória da decisão embargada:

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. (grifos acrescentados) Ante os protestos da embargante no que diz respeito à falta de clareza sobre as razões que levaram à glosa dos créditos de que se apropriou (se por não se caracterizarem como bem ou serviço, se por não serem utilizados no processo de produção ou na prestação de serviços, ou se por se identificarem como royalties), creio que a integração do acórdão, para que os fundamentos da decisão fiquem mais compreensíveis, haverá de aclarar também o quanto apontado pela contribuinte neste tópico.

Assim, em despacho de encaminhamento, tendo em vista a oposição dos referidos Embargos, os presentes autos foram remetidos à minha relatoria, conforme trecho transcrito a seguir:

De todo o exposto, concluo que o acórdão padece de parte dos vícios apontados pelo sujeito passivo.

Acolho em parte os embargados de declaração para que o acórdão seja integrado conforme fundamentação contida neste despacho.

É o relatório.

## VOTO

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

Os embargos de declaração são tempestivos e devem ser conhecidos nos exatos termos do r. despacho de admissibilidade.

Consoante análise do acórdão embargado, verifica-se que há omissão no julgado, uma vez que não se extrai da leitura do referido acórdão se o software em questão possui natureza de mercadoria, serviço ou direito autoral, este último caracterizado pela remuneração via pagamento de royalties. Além disso, o acórdão não se pronunciou sobre o efetivo recolhimento de PIS e Cofins pela embargante nas operações relativas ao software.

**Nesse contexto, não se trata de rediscussão do mérito, mas de integração do acórdão, diante da omissão quanto ao recolhimento de PIS e Cofins na importação de softwares,**

bem como a possibilidade de aproveitamento de créditos no âmbito da sistemática não cumulativa.

Portanto, considerando a necessidade de sanar quaisquer vícios de omissão e contradição, verifica-se que os referidos créditos foram glosados em função de sua classificação como royalties.

Contribuições, em que o Contribuinte informou aquisições de serviços:

- Fls. 3224:

A fiscalização, analisando as EFD-Contribuições - Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS do ano de 2016, verificou que o contribuinte informou nos registros A170, como aquisição de serviços utilizados como insumo, serviços com a descrição "LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE DIREITO DE USO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR [*Documentos Diversos – Outros – SPED-EFD-Contribuições – Licenciamento*]. Cabe destacar que devido ao grande volume de lançamentos registrados no A170 a esse título, a fiscalização juntou apenas cópias de algumas impressões das EFD.

...

Fls. 3234

Continuando na análise das EFD-Contribuições do ano de 2016, verificou-se que o contribuinte informou nos registros A170, como aquisição de serviços utilizados como insumo,

...

Fls. 3243

A fiscalização, analisando as EFD-Contribuições - Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS do ano de 2016, verificou que o contribuinte informou nos registros M105/M505, créditos de aquisição de serviços utilizados como insumos importados [*Documentos Diversos – Outros – SPED-EFD-Contribuições – Importação*]. Cabe destacar que, devido ao grande volume de lançamentos, a fiscalização juntou apenas cópias de algumas impressões das EFD a esse título. Abaixo é demonstrado o valor mensal da base de cálculo dos créditos registrada na EFD.

No entanto, a Embargante esclareceu nestes autos que havia dúvidas sobre a natureza do software na época da ocorrência dos fatos geradores em comento (2016): se serviço, mercadoria ou propriedade intelectual (cuja remuneração/contraprestação ocorreria mediante pagamento de royalties).

Neste cenário de incerteza – e principalmente sabendo que a Receita Federal já havia se pronunciado no sentido de que o pagamento pela aquisição ou pela licença de direitos de comercialização de software não estaria sujeita à incidência de IRRF e CIDE (i.e., não seriam entendidos como royalties), **a Embargante optou por seguir com a conduta mais conservadora de recolher PIS/Cofins nas operações de importação de software.**

Como consequência e considerando que estas mesmas operações estão sujeitas à apuração de PIS/Cofins no regime não-cumulativo, a Embargante também seguiu com a apuração e o aproveitamento dos respectivos créditos – justamente porque não poderia ser obrigada a recolher PIS/Cofins sob uma alíquota majorada (9,25%) e, ao mesmo tempo, impedida de aproveitar os créditos correspondentes e inerentes à sistemática de apuração não-cumulativa.

Mas, para surpresa da Embargante, foi justamente esta a conduta que ensejou a lavratura dos autos de infração ora sob discussão.

Ocorre que, o entendimento adotado por este E. Conselho é inequívoco: comprovado o recolhimento de PIS e Cofins, como se verifica na hipótese em exame, deve ser

assegurada a apuração dos créditos correspondentes, sob pena de afronta à sistemática da não cumulatividade que rege tais contribuições.

Inclusive, esse entendimento já foi adotado por este E. Conselho em acórdão que versa sobre a mesma matéria.

“PIS/COFINS. LICENCIAMENTO DE SOFTWARES. ROYALTIES. CRÉDITO.

IMPOSSIBILIDADE. Não incidem o PIS-Importação e a Cofins-Importação sobre pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior a título de royalties como contrapartida pelo licenciamento de softwares e, sendo assim, não haverá crédito a ser descontado no regime não cumulativo. (...) Incidentes ou não as contribuições sobre os royalties, o fato é que só haverá crédito, na sistemática da não cumulatividade, caso haja pagamento do PIS-Importação e da Cofins-Importação, não se admitindo crédito ficto.

Nesse sentido, a 3ª Turma da CSRF deu provimento ao Recurso Especial do contribuinte para admitir o crédito somente quando comprovado o pagamento da contribuição incidente na importação.” (Acórdão 3301-013.815. Relator Conselheiro Rodrigo Lozrenzon Yunan Gassibe. Julgado em 27/02/2024).

Dessa forma, é irrelevante a classificação jurídica atribuída ao pagamento pela aquisição ou licenciamento do software, seja ele caracterizado como royalties, serviço ou mercadoria (acórdãos 3301-013.815 e 3402-003.255).

Isso porque a embargante recolheu PIS e Cofins na operação, razão pela qual é legítimo o aproveitamento dos créditos correspondentes, uma vez que a receita respectiva se encontra sujeita à apuração no regime da não cumulatividade.

Diante do exposto, impõe-se o acolhimento dos presentes embargos de declaração, a fim de suprir a omissão apontada, conferindo ao acórdão a devida manifestação quanto à matéria relativa ao recolhimento de PIS e Cofins e à possibilidade de aproveitamento de créditos na sistemática não cumulativa.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por ACOLHER os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para, sanando a omissão e contradição apontadas, alterar o voto e o dispositivo do acórdão embargado para dar parcial provimento para reconhecer o direito ao aproveitamento de créditos pelo pagamento do PIS-importação e da COFINS-importação.

*Assinado Digitalmente*

**Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**

