



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19515.720484/2012-87
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3302-002.959 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2016
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - PIS/COFINS
Recorrentes ITAUTEC S/A - GRUPO ITAUTEC
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 30/01/2007 a 31/03/2008

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA. PAGAMENTO POSTERIOR AO EXERCÍCIO FINANCEIRO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO - FATO GERADOR.

A falta de pagamento de tributo ou a existência de dolo, fraude ou simulação resulta na aplicação, quanto à decadência, dos preceitos do art.173, I, do CTN.

COMPENSAÇÃO. EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO. PRAZO DECADENCIAL. IMPOSSIBILIDADE

A compensação é modalidade de extinção de crédito tributário distinta da modalidade de pagamento e não se equipara a esta para efeito de contagem do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 30/01/2007 a 31/03/2008

RECEITAS SUBMETIDAS À ALÍQUOTA ZERO. PROGRAMA DE INCLUSÃO DIGITAL.

Receitas acima do valor permitido na legislação. Manutenção da glosa. Vendas a grandes varejistas. Possibilidade.

BENS PARA REVENDA. ASSISTÊNCIA TÉCNICA.

Precluso o direito da Recorrente por apresentar documentação na fase de recurso voluntário.

CONCEITO DE INSUMO. PROPORCIONALIDADE. RAZOABILIDADE. GLOSA: material de limpeza, gastos com material, veículos próprios, condução, viagem nacional, mão-de-obra temporária, manutenção de móveis e utensílios, equipamento de proteção individual, manutenção de imóveis,

assessoria jurídica. APROVEITAMENTO: cursos e treinamentos, pesquisa e desenvolvimento.

DUPLICIDADE NA UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS DE DESPESAS. AQUISIÇÃO DE LICENÇA DE USO DE SOFTWARE. CRÉDITO. MERCADO INTERNO. IMPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

CRÉDITOS ADVINDOS DA IMPORTAÇÃO. Contratos de licenciamento com a *Microsoft*. Insumo.

OUTROS CRÉDITOS. Montagem de stands. Não caracterização como insumo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/01/2007 a 31/03/2008

RECEITAS SUBMETIDAS À ALÍQUOTA ZERO. PROGRAMA DE INCLUSÃO DIGITAL.

Receitas acima do valor permitido na legislação. Manutenção da glosa. Vendas a grandes varejistas. Possibilidade.

BENS PARA REVENDA. ASSISTÊNCIA TÉCNICA. Precluso o direito da Recorrente por apresentar documentação na fase de recurso voluntário.

CONCEITO DE INSUMO. PROPORCIONALIDADE. RAZOABILIDADE. GLOSA: material de limpeza, gastos com material, veículos próprios, condução, viagem nacional, mão-de-obra temporária, manutenção de móveis e utensílios, equipamento de proteção individual, manutenção de imóveis, assessoria jurídica. APROVEITAMENTO: cursos e treinamentos, pesquisa e desenvolvimento.

DUPLICIDADE NA UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS DE DESPESAS. AQUISIÇÃO DE LICENÇA DE USO DE SOFTWARE. CRÉDITO. MERCADO INTERNO. IMPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

CRÉDITOS ADVINDOS DA IMPORTAÇÃO. Contratos de licenciamento com a *Microsoft*. Insumo.

OUTROS CRÉDITOS. Montagem de stands. Não caracterização como insumo.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordão os membros do Colegiado. Por maioria de votos, foi rejeitada a prejudicial de decadência do crédito tributário, vencidos os Conselheiros Domingos de Sá e Lenisa Prado, que reconheciam a ocorrência da decadência. Os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, Walker Araújo, Ricardo Paulo Rosa e a Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar votaram pelas conclusões.

Também por maioria de votos, foi negado provimento ao Recurso Voluntário em relação à redução do valor das vendas consideradas acima do valor permitido pela legislação e em relação ao direito de apropriação de crédito vinculado aos produtos destinados à garantia, vencido o Conselheiro Domingos de Sá, que dava provimento. O Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède votou pelas conclusões em relação ao segundo item.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 04/02/2016 por SARAH MARIA LINHARES DE ARAUJO PAES DE SOUZA, Assinado digitalmente em 04/02/2016 por SARAH MARIA LINHARES DE ARAUJO PAES DE SOUZA, Assinado digitalmente em 22/03/2016 por RICARDO PAULO ROSA

Impresso em 28/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por unanimidade de votos, foi negado provimento ao Recurso Voluntário em relação ao alegado lançamento em duplicidade dos créditos de despesas com aquisição de licença de uso de *softwares* e dado provimento ao Recurso para reconhecer o direito de crédito na aquisição de *software* no valor de R\$ 50.816.628,13.

Também por unanimidade de votos, foi negado provimento ao Recurso Voluntário em relação ao direito de apropriação de crédito nos gastos identificados no voto como **(i)** Material Auxiliar de Produção, **(ii)** Gastos com Material, **(iii)** Veículos Próprios, **(iv)** Condução e Viagem Nacional, **(v)** Mão-de-Obra Temporária, **(vi)** Manutenção de Imóveis e **(vii)** Assessoria Jurídica.

Por maioria de votos, foi dado parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito de crédito em relação aos gastos especificados no voto como **(i)** Cursos e Treinamentos e **(ii)** Pesquisa Desenvolvimento, vencidos os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, que reconhecia o direito de crédito também para os gastos com Manutenção de Móveis e Utensílios e não reconhecia para os gastos com Pesquisa e Desenvolvimento; o Conselheiro Domingos de Sá que também reconhecia o direito de crédito para os gastos com Manutenção de Móveis e Utensílios e Equipamento de Proteção Individual; a Conselheira Lenisa Prado que também reconhecia para os gastos com Equipamento de Proteção Individual; o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa que reconhecia o direito de crédito apenas para os gastos com Manutenção de Móveis e Utensílios e Equipamento de Proteção Individual e o Conselheiro José Fernandes do Nascimento, que não reconhecia o direito de crédito para nenhum dos gastos especificados.

Por unanimidade de votos, não foi conhecido o Recurso Voluntário em relação à glosa das Despesas Lançadas nas Contas do Grupo 323, por tratarem-se de despesas com insumos compreendidas nos outros itens de do Recurso Voluntário

Por unanimidade de votos, foi negado provimento ao Recurso de Ofício em relação à exclusão do crédito decorrente de vendas a grandes varejistas.

Fez sustentação oral o Dr. Luiz Paulo Romano, OAB - 14.303 - DF

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente

(assinatura digital)

Sarah Maria Linhares de Araújo - Relatora

Participaram do julgamento os Conselheiros: Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Rodrigues Prado, Paulo Guilherme Déroulède, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

Relatório

Trata-se de recursos de ofício e voluntário, que são originários de autos de infração, que tiveram origem a partir de dois mandados de procedimento fiscal, quais sejam: i) MPF - 08.1.90.00 - 2011.03179-3 - referente aos fatos jurídicos tributários da contribuição ao PIS do ano de 2006; ii) MPF - 08.1.80.00-2011-00025.5 - referente à verificação de compensação e ressarcimento da contribuição ao PIS e da COFINS, ambas no sistema não-cumulativos no mercado interno, correspondentes ao período do primeiro trimestre de 2007 ao primeiro trimestre de 2008.

A contribuinte é fabricante, revendedora e prestadora de serviços de informática, possuindo receitas do mercado interno e externo. Além de importar mercadorias e serviços. Assim, possui receitas cumulativas e não-cumulativas das contribuições em apreço.

A empresa fabrica produtos sujeitos à alíquota zero, fundamentada nos artigos 28 a 30, da Lei nº 11.196/2005, Programa de Inclusão Digital.

O trabalho da fiscalização foi extenuante, com diversas reintimações fiscais para que a contribuinte apresentasse corretamente a documentação. Após os trabalhos de auditoria, foram lavrados autos de infração e o correspondente termo de verificação fiscal, do qual se extraem alguns trechos, que apontam as seguintes irregularidades e descrevem os fatos:

a) Classificação incorreta da receita de *software* importado como receita cumulativa e diferenças de contribuição ao PIS e à COFINS apuradas entre receitas cumulativas de *softwares*:

Os softwares importados reconhecidos incorretamente como receita cumulativa nos meses de Setembro de 2007, Outubro de 2007, Novembro de 2007, Dezembro de 2007 e Março de 2008 são objetos de auto infração no presente trabalho que é continuação do valor apurado no processo nº 19515.721850/2011-34, no qual foram lançados os meses remanescentes de Janeiro de 2007 a Fevereiro de 2008. A postergação do lançamento ocorreu devido a descoberta de diferenças de receitas cumulativas apuradas nesse período que demandaram um aprofundamento da auditoria e que são objeto de lançamento nesse auto de infração.

b) Classificação incorreta de receitas com alíquota zero do programa de inclusão digital:

O contribuinte incluiu vendas com valores superiores àqueles constantes do Decreto Nº 5.602 (original) bem como com valores superiores àqueles constantes do Decreto Nº 6.023. Algumas dessas vendas são de equipamento de grande porte: servidores.

(...)

No item 08 do termo de intimação fiscal 007/2012, de 14 de Fevereiro de 2012, o contribuinte foi intimado a explicar o motivo pelo qual incluiu vendas a grandes varejistas de equipamento de informática no programa de inclusão digital. No item 08 foi observado que a resposta deveria vir acompanhada de documentação que suportasse a sua resposta.

O contribuinte alegou em 02 de Março de 2012 que as vendas foram realizadas para uso próprio de seus clientes. Afirmou que

incluiu o IPI na base de cálculo do ICMS por tratar-se de tributação de venda específica para uso e consumo e/ou imobilização.

(...)

A intenção da ITAUTEC de vender com o benefício do programa de inclusão digital é clara. Entretanto, não foi apresentada qualquer prova de que seus clientes não tivessem a intenção de revender ou que tivessem solicitado que a venda fosse feita com o benefício do programa de inclusão digital. Não foi apresentado qualquer indício de que a ITAUTEC tenha questionado seus clientes revendedores de equipamento de informática se a compra era destinada para a imobilização.

(...)

O contribuinte também não apresentou correspondência de cliente solicitando a venda dos produtos para uso próprio/imobilização. Não há qualquer indício de que o setor comercial tenha questionado ou questione os seus clientes revendedores de equipamento de informática sobre a destinação das suas compras.

A presente situação e a documentação apresentada não caracterizam a venda a varejo e conseqüentemente não permitem a utilização do benefício do programa de inclusão digital, obrigando a constituição do crédito tributário por lançamento de ofício.

c) Do termo inicial da decadência:

O contribuinte compensou receitas cumulativas declaradas na DCTF de Janeiro de 2007 a Março de 2008 nos códigos de receita 8109 (PIS) e 2172 (Cofins).

O contribuinte não fez qualquer tipo de pagamento ou compensação de receitas não cumulativas de PIS e COFINS das Lei 10.637 de 2002, Lei 10.833 de 2003 e Lei 10.865 de 2004 na DCTF e nem faria sentido pois pede ressarcimento desses tributos. PIS não cumulativo - código de receita - 6912. Cofins não-cumulativa - código de receita - 5856.

Assim, o termo inicial de decadência das receitas não cumulativas se dá pelo art. 173, I do CTN, Lei 5.172 de 1966.

d) Da apuração dos créditos dos pedidos de ressarcimento do contribuinte:

O contribuinte apresenta problemas em seu sistema de informações fiscais e de informática, constando esta informação do presente termo, do processo 19515.720416/2012-18 e do processo 19515.720872/2011-87.

O descontrolo do contribuinte é de tal monta que solicitou valores de ressarcimento de PIS superiores aos valores de

créditos disponíveis declarados no Dacon do 3o trimestre de 2007 conforme demonstrado neste termo a seguir.

O mesmo fato se repete para a Cofins do 3o e 4o trimestre de 2007, solicitando de ressarcimento créditos de valores superiores aos que possui declarados em Dacon conforme demonstrado neste termo a seguir.

O contribuinte também utiliza para compensação valores superiores àqueles do pedido de ressarcimento da Cofins do 1o trimestre de 2007. A análise da compensação será realizada pela autoridade competente da Derat e não é objeto deste termo.

Foi lançada multa regulamentar por problemas nos arquivos da IN 86 de 2001 no processo 19515.720416/2012-18. O termo de constatação e reintimação fiscal 003/2012 de 07 de Fevereiro de 2012 e o termo de verificação do auto de infração do processo 19515.720416/2012-18, anexados ao presente processo, sintetizam os problemas dos arquivos fiscais da IN 86/2001 do ano de 2007 do contribuinte.

O contribuinte não fez qualquer tipo de pagamento ou compensação de receitas não cumulativas de PIS e COFINS das Lei 10.637 de 2002, Lei 10.833 de 2003 e Lei 10.865 de 2004 na DCTF e nem faria sentido pois pede ressarcimento desses tributos. PIS não cumulativo - código de receita - 6912. Cofins não-cumulativa - código de receita - 5856.

Assim o termo inicial de decadência das receitas não cumulativas se dá pelo art. 173, I do CTN, Lei 5.172 de 1966. (grifo nosso)

(...)

Ainda que não se possa afirmar a existência dos créditos pedidos pelo contribuintes devido a falta de informações, especialmente dos arquivos fiscais da IN 86 de 2001, conseguiu-se apurar a utilização indevida de desconto de créditos da contribuição através de outras respostas do contribuinte, impondo-se a glosa desses valores indevidos.

e) Conceito de insumo para créditos a descontar das contribuições:

O conceito de insumo para desconto de crédito de bens e serviços não é aplicável a qualquer custo ou despesa necessária ao recebimento da receita.

f) Bens para revenda - garantia legal e contratual:

No termo de intimação 007/2011, de 10 de Outubro de 2011, o contribuinte é intimado a descrever o processo de movimentação de bens na assistência técnica, se o contribuinte tomou créditos dos bens adquiridos para atendimento de garantia de produto e se tem meios de identificar quais produtos foram utilizados para o atendimento de garantia.

Na resposta do contribuinte, de 18 de Novembro de 2011, ele informa que a demanda da assistência técnica é feita pela filial de final CNPJ - 0089, e na resposta de 30 de Novembro há um

detalhamento da operação da empresa. Afirma que toma crédito na aquisição de mercadorias para atendimento de garantia cujas saídas não são tributadas pelo PIS e COFINS e que possui meios de separar tais mercadorias, pois são as partes e peças de suas filiais de atendimento de assistência técnica.

(...)

Assim glosam-se as aquisições realizadas pelos estabelecimentos que não são o fãbril 004, por serem aquisições da assistência técnica em garantia.

g) Serviços utilizados como insumos:

Foram glosados os seguintes itens que não foram considerados como insumos: material auxiliar de produção; cursos e treinamentos; gastos com material; veículos próprios; condução e viagem nacional; mão-de-obra temporária; manutenção de móveis e utensílios; equipamento de proteção individual; manutenção de imóveis; assessoria jurídica.

A contribuinte pediu duplamente o valor no que se refere à licença de uso de *software*, tanto em relação à linha 03, fichas 06A e 16A como na linha 03 das fichas 06B e 16B, a fiscalização glosou os valores da linha 03, fichas 06A e 16A.

Outro serviço glosado foram os gastos com pesquisa e desenvolvimento por falta de fundamentação legal.

h) Duplicidade de créditos:

No termo de verificação fiscal, a fiscalização descreve a seguinte irregularidade:

191 O contribuinte apresentou em 30 de Março de 2012 os lançamentos a título de despesa de aquisição de licença de software importado para revenda. Segundo o demonstrativo apresentado, o contribuinte lançou o valor integral da conta 3212117 - LICENÇA USO SOFTWARE nas linhas 03, fichas 06B e 16B. Entretanto, pede parte do valor dessa nas linhas 03 das fichas 06A e 16A. O contribuinte está pedindo duplamente parte do valor. Os indícios são de que se trata de software importado. A admissibilidade dos créditos serão tratados nas linhas 03 das fichas 06B e 16B, portanto glosam-se esses valores pedidos nas linhas 03 das fichas 06A e 16A.

i) Créditos de importação

Contratos de licenciamento com a *Microsoft* utilizados como bem para revenda e insumos, bem como alguns serviços utilizados como insumo, como montagem de stands, na importação foram glosados por falta de apresentação de documentação e com aproveitamento indevido de créditos.

No relatório do acórdão da impugnação, o julgador faz o seguinte resumo dos créditos glosados, *in verbis*:

A- Contribuição para o PIS/PASEP (fls. 2.731/2.732): Crédito tributário apurado de R\$ 5.694.173,65 contemplando o tributo, multa e juros de mora calculados até 04/2012. Fundamento legal citado nas fls. 2.733/2.736;

B- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS (fls. 2.746/2.747): Crédito tributário apurado de R\$ 26.394.382,37 contemplando o tributo, multa e juros de mora calculados até 04/2012. Fundamento legal citado nas fls. 2.748/2.752.

Antes do julgamento, este foi convertido em diligência para análise de alguns pontos, sendo que o primeiro ponto perdeu o objeto por posterior pagamento por parte da contribuinte: i) apresentasse o demonstrativo e demais documentos contábeis que comprovem a alegação da fiscalização de que a contribuinte teria aproveitado em duplicidade créditos de contribuição ao PIS e à COFINS sobre despesas com licença de uso de *softwares* nos meses de novembro e dezembro de 2007, já que esses documentos não foram juntados aos autos de infração; ii) analisasse a farta documentação juntada pela contribuinte na impugnação para comprovar a regularidade dos créditos de PIS e COFINS, aproveitados em decorrência de operações de importação e esclarecesse se, na visão da fiscalização, os referidos créditos permaneceriam sem comprovação.

Conforme mencionado acima, a contribuinte efetuou o pagamento das exigências fiscais de alguns itens do termo de verificação fiscal: i) 17 a 36 - Classificação incorreta da receita de *software* importado como receita cumulativa e diferenças de contribuição ao PIS e à COFINS apuradas entre receitas cumulativas de *softwares* -; ii) 155 a 159 - bens utilizados como insumos; totalizando uma quantia de **R\$ 232.821,28** (duzentos e trinta e dois mil, oitocentos e vinte e um Reais e vinte e oito centavos)

Colaciona-se, abaixo, a ementa da decisão da DRJ/São Paulo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2007, 2008

DECADÊNCIA. A falta de pagamento de tributo ou a existência de dolo, fraude ou simulação resulta na aplicação, quanto à decadência, dos preceitos do art.173, I, do CTN

PROGRAMA IMPORTADO. REGIME NÃO CUMULATIVO. As receitas referentes a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado se submetem ao regime não cumulativo de tributação. Entretanto, deve ser cancelada a exigência fiscal quando comprovada, na fase de impugnação, que parte das receitas referem-se a programas nacionais.

RECEITAS OMITIDAS. REGIME CUMULATIVO. Diferenças apuradas entre as receitas indicadas no DACON e aquelas constantes de planilhas entregues pelo contribuinte que não forem justificadas, devem ser objeto de lançamento de ofício.

RECEITAS SUBMETIDAS À ALÍQUOTA ZERO. PROGRAMA DE INCLUSÃO DIGITAL. Receitas que não se enquadram no programa que reduziu a alíquota do tributo devem ser tributadas no regime geral. A exclusão do programa que reduziu a zero a

alíquota do tributo somente deve ocorrer se de fato forem descumpridas regras previstas no programa.

BENS PARA REVENDA. ASSISTÊNCIA TÉCNICA. Não há previsão legal que permita à pessoa jurídica fabricante de bens destinados a venda apurar créditos da contribuição sobre as despesas e gastos por ela incorridos para efetuar o conserto ou reparo de bens de sua fabricação, inclusive relativos a peças de reposição neles empregados, quando executar ela própria essas operações, em virtude de garantia concedida, não cabendo pretender assimilar tais gastos e despesas a insumos aplicados na produção ou fabricação daqueles bens.

BENS UTILIZADOS COMO INSUMO. Divergências apuradas entre os valores informados em DACON e aqueles efetivamente comprovados devem ser objeto de lançamento de ofício.

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO. São os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2007, 2008

DECADÊNCIA. A falta de pagamento de tributo ou a existência de dolo, fraude ou simulação resulta na aplicação, quanto à decadência, dos preceitos do art.173, I, do CTN

PROGRAMA IMPORTADO. REGIME NÃO CUMULATIVO. As receitas referentes a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado se submetem ao regime não cumulativo de tributação. Entretanto, deve ser cancelada a exigência fiscal quando comprovada, na fase de impugnação, que parte das receitas referem-se a programas nacionais.

RECEITAS OMITIDAS. REGIME CUMULATIVO. Diferenças apuradas entre as receitas indicadas no DACON e aquelas constantes de planilhas entregues pelo contribuinte que não forem justificadas, devem ser objeto de lançamento de ofício.

RECEITAS SUBMETIDAS À ALÍQUOTA ZERO. PROGRAMA DE INCLUSÃO DIGITAL. Receitas que não se enquadram no programa que reduziu a alíquota do tributo devem ser tributadas no regime geral. A exclusão do programa que reduziu a zero a alíquota do tributo somente deve ocorrer se de fato forem descumpridas regras previstas no programa.

BENS PARA REVENDA. ASSISTÊNCIA TÉCNICA. Não há previsão legal que permita à pessoa jurídica fabricante de bens destinados a venda apurar créditos da contribuição sobre as despesas e gastos por ela incorridos para efetuar o conserto ou reparo de bens de sua fabricação, inclusive relativos a peças de reposição neles empregados, quando executar ela própria essas

operações, em virtude de garantia concedida, não cabendo pretender assimilar tais gastos e despesas a insumos aplicados na produção ou fabricação daqueles bens.

BENS UTILIZADOS COMO INSUMO. Divergências apuradas entre os valores informados em DACON e aqueles efetivamente comprovados devem ser objeto de lançamento de ofício.

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO. São os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

O acórdão foi parcialmente procedente à ora Recorrente no que concerne à venda dos computadores, incluídos no programa de inclusão digital, para grandes varejistas, colaciona-se, abaixo, trecho, *in verbis*:

72. Ao ler o texto legal conclui-se que as pessoas jurídicas de direito privado podem se beneficiar do programa de inclusão digital, sendo que as condições exigidas para usufruir deste instituto se referem apenas à natureza do produto adquirido bem como ao seu valor.

73. A fiscalização em seu trabalho não questionou a natureza do produto negociado nem o preço acordado, arguiu somente o porte da empresa adquirente, a ausência de indagação por parte do alienante sobre o destino a ser dado ao produto vendido (imobilizado/revendido), bem como a falta de solicitação do adquirente para a inclusão no citado programa.

74. Os questionamentos levantados pela fiscalização devem ser respeitados, entretanto, o texto legal que criou o programa de inclusão digital não os previu como requisitos à inclusão no programa, desta forma, deve ser cancelada a exigência fiscal.

A contribuinte apresentou recurso voluntário, do qual, basicamente, se destacam algumas argumentações:

a) Que os valores indicados pelo agente fiscal não foram apurados com base nos documentos e informações fornecidos pela Recorrente e que, ao longo da fiscalização, o seu direito de defesa foi afetado, pois não conseguiu compreender, de forma clara, as exigências da fiscalização. Que os arquivos magnéticos, que foram fornecidos, seriam imprestáveis;

b) Que a exigência de fatos jurídicos tributários, anteriores a 24.04.2007, estaria extinta pelos efeitos da decadência;

c) Que quanto à classificação incorreta de receitas de *software* importado como receita cumulativa, que alguns deles são produzidos pela própria Requerente, sendo, portanto, programas nacionais sujeito ao regime cumulativo de tributação. Acostou, na impugnação, contratos dos referidos *softwares*;

d) No que concerne à classificação incorreta de receitas sob alíquota zero do programa de inclusão digital, que não houve inclusão de vendas com valores superiores ao limite permitido pela legislação e que a fiscalização, por um equívoco, não diferenciou CPUs e servidores, classificando a totalidade dos equipamentos como sendo CPU e, em consequência, imaginando que todas essas vendas teriam sido feitas sem o oferecimento das receitas respectivas à tributação do PIS/COFINS. Além disso, cumpre esclarecer que, grande parte das vendas indicadas

pela fiscalização como excedentes ao limite permitido pela legislação, referem-se a vendas de mais de um produto, e que a fiscalização não se atentou que em uma mesma nota fiscal estavam discriminados diversos produtos;

e) Quanto à utilização indevida de créditos de PIS e COFINS em aquisições de bens para revenda, alegou que tanto as receitas de vendas de equipamentos para garantia legal, quanto às receitas obtidas com a concessão de garantia contratual, estão sujeitas ao regime da não-cumulatividade de PIS e COFINS. A Recorrente entende que todos os bens adquiridos para serem usados nessas garantias referem-se a bens para revenda e, portanto, geram direito a créditos de PIS e COFINS;

f) Quanto aos creditamentos indevidos de PIS e COFINS - itens 160 a 201 do termo de verificação fiscal - a Recorrente alegou que o conceito de insumo deve ser analisado de forma ampla, de modo a contemplar a totalidade dos dispêndios essenciais para o processo produtivo da empresa, do qual resulta a geração de sua receita e faturamento. Vai rebater item por item no recurso voluntário, demonstrando a necessidade de considerar determinadas despesas como insumo;

g) Quanto à utilização indevida de créditos de PIS e COFINS decorrentes de operações de importação - itens 214 a 237 do termo de verificação fiscal. A Recorrente defende que as mercadorias utilizadas como insumos nas operações de importação, basicamente, diziam respeito a contratos de licenciamento de *softwares* firmados entre ela e a *Microsoft Corporation* ("*Microsoft*"). Ressaltou que através desses contratos, a Recorrente adquire o direito de comercializar *softwares* produzidos pela *Microsoft*, sendo que essa comercialização configura uma das principais fontes de receita tributável da Recorrente.

Já a Fazenda Nacional, em suas contrarrazões, apresentadas em face do recurso voluntário apresentado, argumenta:

a) pela não ocorrência da decadência, pois não houve pagamento de PIS e COFINS não-cumulativos no período em destaque e, portanto, o prazo deve ser o do art. 173, I, do CTN;

b) pela manutenção dos créditos glosados pela fiscalização, pois os créditos não estão relacionados com a atividade fim da empresa;

c) pela ocorrência da duplicidade de créditos, em que a empresa utilizou a mesma receita tanto no mercado interno quanto no externo;

d) pela manutenção da glosa em relação aos créditos apurados na importação;

e) em relação ao programa de inclusão digital, pela manutenção da glosa pelo fato de a empresa ter incluídos valores acima do permitido pela legislação.

É o relatório.

Voto

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/02/2016 por SARAH MARIA LINHARES DE ARAUJO PAES DE SOUZA, Assinado di

gitalmente em 04/02/2016 por SARAH MARIA LINHARES DE ARAUJO PAES DE SOUZA, Assinado digitalmente em

22/03/2016 por RICARDO PAULO ROSA

Impresso em 28/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo , Relatora

1. Dos requisitos de admissibilidade e do objeto do recurso

O Recurso Voluntário foi apresentado de modo tempestivo, sendo que a contribuinte teve ciência em **10 de abril de 2015** e o recurso protocolado em **10 de abril de 2015**, conforme informações constantes do extrato do processo. Trata-se de matéria da competência deste colegiado e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

A contribuinte efetuou o **pagamento** das exigências fiscais de alguns itens do **termo de verificação fiscal**: i) **17 a 36** - Classificação incorreta da receita de *software* importado como receita cumulativa e diferenças de contribuição ao PIS e à COFINS apuradas entre receitas cumulativas de *softwares* -; ii) **155 a 159** - bens utilizados como insumos; totalizando uma quantia de R\$ 232.821,28 (duzentos e trinta e dois mil, oitocentos e vinte e um Reais e vinte e oito centavos). Assim, tal matéria resta incontroversa e não há o que se discutir no presente voto.

2. Das preliminares

2.1. Da decadência

A contribuinte alega, em seu recurso voluntário, que o período de janeiro a abril de 2007 teria sido extinto pelos efeitos da decadência, uma vez que o auto de infração foi lavrado em 23 de abril de 2012 e ela foi cientificada em 24 de abril de 2012. Para tanto, alega, em seu recurso voluntário que, apesar de não ter havido a extinção do crédito tributário pelo instituto do pagamento, ela o fez pela compensação, conforme comprovado pelos PER/DCOMPs anexados aos autos (doc. nº 08 da impugnação) e pleiteia a aplicação do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional como contagem de prazo decadencial.

Por sua vez, a Fazenda Nacional, em suas contrarrazões, alega que a compensação não equivale a pagamento para fins de contagem do prazo decadencial, de modo que, no caso de valores declarados em sede de compensação, sem a comprovação do efetivo pagamento, o prazo deve reger-se pelo disposto no art. 173, I, do CTN, devido à ausência de recolhimento.

Analisando os PER/DCOMPs anexados aos autos, verifica-se a existência de um crédito, advindo de processo judicial, por parte da contribuinte, que transitou em julgado em **21 de setembro de 2007** e a transmissão das declarações ocorreram em **31 de março de 2009**.

Consultemos a doutrina de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI à respeito da decadência do direito do fisco:

A 'ocorrência ou não do pagamento antecipado (art. 150, § 4º e 'caput' do Art. 173, I, do CTN) corresponde ao plano da eficácia da regra abstrata que determina o dever instrumental de realizar o pagamento antecipado. Se não houver tal previsão, não há o que se falar em pagamento antecipado.

Entendemos que o sentido de pagar aqui não se restringe ao ato de entregar o dinheiro a outrem com o fim de extinguir o liame de caráter patrimonial. Antes de pagar, o contribuinte há de empreender a constituição do crédito, necessária para identificá-lo, pois não é possível extinguir o que juridicamente não existe. Para extingui-lo requer-se antes criá-lo. É o que o pagamento

antecipado exige. (DINIZ DE SANTI, Eurico Marcos. Decadência e prescrição no direito tributário. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 164/165)

Em um exercício de hermenêutica, o cerne da questão está no pagamento ou não e também na própria constituição do crédito, no caso do lançamento por homologação, que deve ser realizado pelo sujeito passivo.

Observando a data da transmissão da declaração - PER/DCOMP - ela ocorreu em **31 de março de 2009** e os créditos, que foram utilizados para compensar, transitaram em julgado na data de **21 de setembro de 2007**. Por sua vez, analisando a data das DCTFs - que é o instrumento por meio do qual pode ocorrer a constituição do crédito por meio do sujeito passivo, observam-se as seguintes datas: i) para o período de janeiro de 2007 - DCTF retificadora, apresentada em 02 de outubro de 2009; ii) para o período de fevereiro de 2007 - DCTF retificadora em 24 de dezembro de 2008; iii) para o período de março de 2007 - DCTF retificadora em 26 de fevereiro de 2010; iv) para o período de abril de 2007 - DCTF retificadora 06 de novembro de 2009.

O STJ reconhece a possibilidade de o sujeito passivo constituir o crédito por meio da apresentação da declaração e evidencia a aplicação do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, quando há o pagamento antecipado:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DCTF. PRESCRIÇÃO. DECLARAÇÃO RETIFICADORA. ARTIGO 174, PARÁGRAFO ÚNICO, IV, DO CTN. INTERRUÇÃO DA PRESCRIÇÃO QUE NÃO SE APLICA À ESPÉCIE.

1. A exequente sustenta que o contribuinte entregou a DCTF em 13/6/2000, sendo objeto de retificação em 1º/7/2003, momento em que defende que houve a interrupção do prazo prescricional, nos termos do artigo 174, IV, do CTN.

2. A Primeira Seção do STJ, em sede de recurso especial repetitivo (art. 543-C do CPC), consolidou o entendimento de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é suficiente para a cobrança dos valores nela declarados, dispensando-se qualquer outra providência por parte do Fisco. REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008.

3. Na hipótese de entrega de declaração retificadora com constituição de créditos não declarados na original, não estaria a se falar de prescrição, mas do instituto da decadência, pois estaria a se discutir o prazo para o contribuinte constituir aquele saldo remanescente que não constou quando da entrega da declaração originária. Importa registrar que ainda na hipótese de lançamento suplementar pelo Fisco estaria a se discutir o momento da constituição do crédito e, portanto, de prazo

decadencial. -2 de 24/08/2001

4. Ocorre que não há reconhecimento de débito tributário pela simples entrega de declaração retificadora, pois o contribuinte já reconheceu os valores constantes na declaração original, quando constituiu o crédito tributário. A declaração retificadora, tão somente, corrigiu equívocos formais da declaração anterior, não havendo que se falar em aplicação do artigo 174, parágrafo único, IV, do CTN.

5. Recurso não provido.

(STJ; REsp 1167677 / SC; Relator: Ministro Benedito Gonçalves; Primeira Turma; Data do julgamento: 17.06.2010) (grifos não constam no original)

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. APLICAÇÃO DA REGRA CONTIDA NO ART. 173, I, DO CTN. TERMO INICIAL. EXERCÍCIO SEGUINTE AO VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO. APELO NÃO PROVIDO.

1. Discute-se nos autos se já teria ocorrido decadência para a constituição dos créditos tributários (IRPJ e CSLL) referentes à competência de dezembro de 2001, com vencimento em 31.1.02, no momento em que realizada a declaração retificadora pelo contribuinte, em fevereiro de 2007.

2. No tocante aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não havendo o recolhimento do tributo, o prazo decadencial deve ser contado a partir do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ser efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN.

3. Na hipótese, como a obrigação venceu em 31.1.02, não faz sentido considerar que o lançamento substitutivo deveria ter ocorrido em 2001 (fato gerador), porquanto, naquele ano, o contribuinte ainda tinha prazo para pagar a dívida, sendo desnecessária qualquer providência do Fisco. Assim, a oportunidade para a realização do lançamento apenas surgiu em 2002, ou seja, a partir do momento que se esvaiu o prazo legal sem o recolhimento da exação tributária. Logo, o prazo decadencial iniciou-se em 1.1.03 e findou-se em 1.1.08 e não em 1.1.07, como defende o recorrente.

4. Recurso especial não provido.

(STJ; REsp 1284664 / PE; Relator: Ministro Castro Meira; Segunda Turma; Data do julgamento: 10.04.2012)(grifos não constam no original)

No caso em análise, considerando a compensação como uma espécie de extinção do crédito tributário, ela somente vai ocorrer posterior à **21 de setembro de 2007**, data do trânsito em julgado da ação, e a compensação por meio do PER/DCOMP - ocorreu em **31 de março de 2009**. Assim, para os valores, compreendidos no período de **janeiro a abril de 2007**, deve-se computar a regra pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional, uma vez que o "suposto pagamento" ocorreu posteriormente ao fato jurídico tributário - fato gerador e no exercício financeiro seguinte. Assim, deixo de acolher a preliminar de decadência.

Entretanto, quanto a este ponto, a maioria do colegiado, Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Paulo Guilherme Déroulède e Walker Araújo, acolheu apenas a conclusão da relatora. Assim, conforme disposto no §8º¹ do artigo 63 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, reproduzo abaixo os fundamentos adotados pela maioria:

"A compensação não pode ser equiparada com pagamento antecipado para efeito de contagem do prazo decadencial. São modalidades distintas de extinção do crédito tributário (art. 156 incisos VII e II do CTN), pois o pagamento decorre de uma prestação positiva do contribuinte de aferição imediata, enquanto a compensação é um encontro de contas, que para sua concretização, é necessária autorização por lei específica e existência de créditos líquidos e certos, conforme art. 170 do CTN (REsp 1.137.738/SP, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC)

Neste sentido, tanto o artigo 66 da Lei nº 8.383, de 1991, quanto artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, delegaram competência para a Secretaria da Receita Federal expedir normas necessárias à efetivação da compensação tributária.

Verifica-se, pois, que a compensação é sujeita a procedimentos específicos e à verificação de sua correição pela Administração Fazendária, implicando a possibilidade de indeferimento do procedimento realizado pelo contribuinte.

O indeferimento da compensação impossibilitaria o transcorrer do prazo decadencial, pois que o próprio fundamento para a aplicação do §4º do artigo 150 do CTN não existiria. Apenas ao final de uma decisão definitiva poder-se-ia assegurar a existência ou não da compensação, o que implicaria a suspensão ou interrupção da referida contagem, hipótese não prevista no CTN.

A instituição da homologação tácita da declaração de compensação, pela MP nº 135, de 2003, reforça este entendimento na medida que o prazo de cinco anos é contado a partir da entrega da declaração de compensação, cujo termo final ocorre, normalmente, em data posterior ao cinco anos do fato gerador correspondente ao débito compensado, ou seja, a homologação tácita do lançamento prevista no art. 150, § 4º do CTN ocorreria anteriormente à homologação tácita da compensação, resultando na ilogicidade de a causa ser convalidada posteriormente à sua consequência.

A fluência do prazo decadencial não se sujeita a evento futuro e incerto (convalidação ou não da compensação), mas inicia-se conforme a existência das situações fáticas e jurídicas estabelecidas nos artigos 150, §4º e 173 do CTN, como decidido no REsp nº 973.733/SC, dentre as quais não figura a compensação.

Concluindo no mesmo sentido da não equiparação dos institutos, cita-se o Acórdão nº 103-21.749, proferido pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

Ementa:

...

¹ § 8º Na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros

EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO E PAGAMENTO - Distintas são as modalidades de extinção do crédito tributário, pelo pagamento ou por compensação, como posto no Código Tributário Nacional (CTN), sendo incabível o alargamento da interpretação do termo compensação para equipará-lo a pagamento.

...

Excerto do voto condutor:

“No caso dos autos, alega a recorrente que efetuou o pagamento mediante compensação de créditos decorrentes de antecipações do IRPJ de 1995, conforme consta de seus registros contábeis.

A decisão recorrida rejeitou esse argumento porquanto o § 4º da Lei nº 9.249/95 determinava expressamente que a opção seria manifestada por meio de pagamento, não fazendo qualquer referência a compensação, não podendo considerar a realização integral feita por meio de compensação.

A questão da extinção do crédito tributário é tratada no artigo 156 do CTN que, dentre as dez modalidades de extinção, relaciona nos incisos I e II o pagamento e a extinção. Já o artigo 162 do mesmo código indica as formas de pagamento e, evidentemente, a compensação não constitui uma dessas formas e é tratada em seu artigo 170.

No mesmo diapasão, o Acórdão nº 9303-002.384, proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/05/1998 a 31/12/1998

Consoante art. 62-A do Regimento Interno do CARF, “As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à Cofins é de 05 anos, contados do fato gerador na hipótese de existência de antecipação de pagamento do tributo devido ou do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na ausência de antecipação de pagamento.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

O excerto abaixo esclarece:

"Ouso discordar do ilustre Conselheiro relator, pois entendo que compensação e pagamento não se confundem, embora ambas sejam formas de extinção do crédito tributário, assim como a prescrição e a decadência, todas modalidades de extinção previstas respectivamente nos §§ 2º, 1º, e 5º, do art. 156 do CTN."

Assim, não há como equiparar compensação a pagamento, para efeito de contagem do prazo decadencial para constituição de crédito tributário.

Abriam divergência os conselheiros Domingos de Sá Filho e Lenisa Rodrigues Prado.

3. No mérito

3.1. Classificação incorreta de receitas alíquota zero do programa de inclusão digital

A contribuinte fabrica produtos sujeitos à alíquota zero, fundamentada nos artigos 28 a 30, da Lei nº 11.196/2005, programa de inclusão digital. Foi fundamentado no termo de verificação fiscal que ela incluiu vendas com valores superiores àqueles constantes do Decreto nº 5.602 (original) e do Decreto nº 6.023.

No que concerne à classificação incorreta, em resumo, as alegações da fiscalização são: i) vendas do programa de inclusão digital acima do valor permitido na legislação, por exemplo, algumas vendas são equipamento de grande porte: servidores; ii) vendas a grandes varejistas de equipamento de informática, por meio do programa de inclusão digital

Colaciona-se a legislação que fundamenta o benefício fiscal do programa de inclusão digital:

Lei nº 11.196/2005

Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda a varejo:

I - de unidades de processamento digital classificadas no código 8471.50.10 da Tabela de Incidência do IPI - TIPI;

II - de máquinas automáticas para processamento de dados, digitais, portáteis, de peso inferior a 3,5Kg (três quilos e meio), com tela (écran) de área superior a 140cm² (cento e quarenta centímetros quadrados), classificadas nos códigos 8471.30.12, 8471.30.19 ou 8471.30.90 da Tipi;

III - de máquinas automáticas de processamento de dados, apresentadas sob a forma de sistemas, do código 8471.49 da Tipi, contendo exclusivamente 1 (uma) unidade de processamento digital, 1 (uma) unidade de saída por vídeo (monitor), 1 (um) teclado (unidade de entrada), 1 (um) mouse (unidade de entrada), classificados, respectivamente, nos códigos 8471.50.10, 8471.60.7, 8471.60.52 e 8471.60.53 da Tipi;

IV - de teclado (unidade de entrada) e de mouse (unidade de entrada) classificados, respectivamente, nos códigos 8471.60.52 e 8471.60.53 da Tipi, quando acompanharem a unidade de processamento digital classificada no código 8471.50.10 da Tipi.

V - modems, classificados nas posições 8517.62.55, 8517.62.62 ou 8517.62.72 da Tipi. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

VI - máquinas automáticas de processamento de dados, portáteis, sem teclado, que tenham uma unidade central de processamento com entrada e saída de dados por meio de uma tela sensível ao toque de área superior a 140 cm² (cento e quarenta centímetros quadrados) e inferior a 600 cm² (seiscentos centímetros quadrados) e que não possuam função de comando remoto (tablet PC) classificadas na subposição 8471.41 da Tipi, produzidas no País conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo.

VI - máquinas automáticas de processamento de dados, portáteis, sem teclado, que tenham uma unidade central de processamento com entrada e saída de dados por meio de uma tela sensível ao toque de área superior a 140 cm² (cento e quarenta centímetros quadrados) e inferior a 600 cm² (seiscentos centímetros quadrados) e que não possuam função de comando remoto (tablet PC) classificadas na subposição 8471.41 da Tipi, produzidas no País conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo. VII - telefones portáteis de redes celulares que possibilitem o acesso à internet em alta velocidade do tipo smartphone classificados na posição 8517.12.31 da Tipi, produzidos no País conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo;

VIII - equipamentos terminais de clientes (roteadores digitais) classificados nas posições 8517.62.41 e 8517.62.77 da Tipi, desenvolvidos no País conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo.

§ 1º Os produtos de que trata este artigo atenderão aos termos e condições estabelecidos em regulamento, inclusive quanto ao valor e especificações técnicas.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se também às aquisições realizadas por pessoas jurídicas de direito privado ou por órgãos e entidades da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal e do Distrito Federal, direta ou indireta, às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público e às demais organizações sob o controle direto ou indireto da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal.

§ 3º O disposto no caput deste artigo aplica-se igualmente nas vendas efetuadas às sociedades de arrendamento mercantil leasing.

§ 4º Nas notas fiscais emitidas pelo produtor, pelo atacadista e pelo varejista relativas à venda dos produtos de que tratam os incisos I, II, III e VI do caput, deverá constar a expressão "Produto fabricado conforme processo produtivo básico", com a especificação do ato que aprova o processo produtivo básico respectivo.

§ 5o As aquisições de máquinas automáticas de processamento de dados, nos termos do inciso III do caput, realizadas por órgãos e entidades da administração pública federal, estadual ou municipal e do Distrito Federal, direta ou indireta, às fundações instituídas e mantidas pelo poder público e às demais organizações sob o controle direto ou indireto da União, dos Estados e dos Municípios ou do Distrito Federal, poderão estar acompanhadas de mais de uma unidade de saída por vídeo (monitor), mais de um teclado (unidade de entrada), e mais de um mouse (unidade de entrada). (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

§ 6o O disposto no § 5o será regulamentado pelo Poder Executivo, inclusive no que se refere à quantidade de vídeos, teclados e mouses que poderão ser adquiridos com benefício.

Decreto nº 5.602/2005

Art. 1o Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, a varejo, de:

I - unidades de processamento digital classificadas no código 8471.50.10 da Tabela de Incidência do IPI - TIPI;

II - máquinas automáticas de processamento de dados, digitais, portáteis, de peso inferior a três quilos e meio, com tela (écran) de área superior a cento e quarenta centímetros quadrados, classificadas nos códigos 8471.30.12, 8471.30.19 ou 8471.30.90 da TIPI;

III - máquinas automáticas de processamento de dados, apresentadas sob a forma de sistemas do código 8471.49 da TIPI, contendo, exclusivamente:

a) uma unidade de processamento digital classificada no código 8471.50.10;

b) um monitor (unidade de saída por vídeo) classificado no código 8471.60.7;

c) um teclado (unidade de entrada) classificado no código 8471.60.52; e

d) um mouse (unidade de entrada) classificado no código 8471.60.53;

IV - teclado (unidade de entrada) e mouse (unidade de entrada) classificados, respectivamente, nos códigos 8471.60.52 e 8471.60.53 da TIPI, quando vendidos juntamente com unidade de processamento digital com as características do inciso I do caput;

V - modems, classificados nos códigos 8517.62.55, 8517.62.62 ou 8517.62.72 da TIPI; e

VI - máquinas automáticas de processamento de dados, portáteis, sem teclado, que tenham uma unidade central de processamento com entrada e saída de dados por meio de uma tela sensível ao toque de área superior a 140 cm² e inferior a 600 cm², e que não possuam função de comando remoto (Tablet PC) classificadas na subposição 8471.41 da TIPI.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se também às vendas realizadas para:

I - órgãos e entidades da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal e do Distrito Federal, direta ou indireta;

II - fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público e às demais organizações sob o controle direto ou indireto da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal;

III - pessoas jurídicas de direito privado; e

IV - sociedades de arrendamento mercantil (leasing).

Art. 2o Para efeitos da redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o art. 1o, o valor de venda, a varejo, não poderá exceder a:

I - R\$ 2.000,00 (dois mil reais), no caso do inciso I do caput do art. 1o;

II - R\$ 4.000,00 (quatro mil reais), no caso do inciso II do caput do art. 1o;

III - R\$ 4.000,00 (quatro mil reais), no caso dos sistemas contendo unidade de processamento digital, monitor, teclado e mouse de que trata o inciso III do caput do art. 1o;

IV - R\$ 2.100,00 (dois mil e cem reais), no caso de venda conjunta de unidade de processamento digital, teclado e mouse, na forma do inciso IV do caput do art. 1o;

V - R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais), no caso do inciso V do caput do art. 1o; e

VI - R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais), no caso do inciso VI do caput do art. 1o.

Art. 2o-A. No caso do inciso VI do caput do art. 1o e observado o disposto no inciso VI do art. 2o, a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS alcança somente os Tablets PC produzidos no País conforme processo produtivo básico estabelecido em Portaria Interministerial dos Ministérios do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Ciência, Tecnologia e Inovação.

Art. 3o Nas vendas efetuadas na forma do art. 1o desta Lei não se aplica a retenção na fonte da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS a que se referem o art. 64 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 34 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Art. 4o Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 5º Fica revogado o Decreto no 5.467, de 15 de junho de 2005.

Em relação ao primeiro ponto, vendas do programa de inclusão digital acima do valor permitido na legislação, a recorrente alega que efetivamente incluiu valores acima do limite legal, mas que seria o total de **R\$ 1.695.040,12**, diferentemente, do que foi apurado pela fiscalização e concluído no termo de verificação fiscal, que demonstra a quantia de **R\$ 2.005.415,77**. Ela alega que está demonstrado no documento 13 da impugnação e que foi ignorado pelo v. acórdão. A Fazenda Nacional, em suas contrarrazões, pleiteia pela manutenção do valor da base de cálculo, apurada pela fiscalização.

O acórdão da DRJ, assim decidiu, extraem-se os seguintes trechos, *in verbis*:

62. Ao compulsar o doc 11 verifica-se de pronto que a respectiva nota fiscal nº 629871 não faz parte do levantamento fiscal (fls. 2.623/2.633), portanto, carece de fundamento o questionamento do contribuinte, tendo em vista que o interessado não comprovou que o procedimento fiscal estava incorreto.

63. Prossigo. O contribuinte em sua defesa informa que analisou suas vendas realizadas no ano de 2007 e elaborou a tabela (doc. nº 12), desta forma apurou R\$ 1.695.040,18 de vendas com valores acima do permitido, ao passo que a fiscalização constatou o montante de R\$ 2.005.415,47.

64. Ainda segundo a defesa, teria oferecido à tributação as vendas de produtos com valor superior ao teto legal, no valor total de R\$ 1.695.040,18, visto que esse montante teria sido excluído das receitas alíquota zero da requerente, conforme se verificaria no DICON do ano base de 2007 (doc. nº 13).

Ademais, ainda relata e decide:

67. O contribuinte foi intimado a apresentar demonstrativo com os componentes da receita de vendas tributadas à alíquota zero na linha 08 nas fichas 07B e 17B do Dicon, discriminados por adquirente, CNPJ do adquirente, NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul), descrição do produto e valor, conforme item 15 do termo de início de fiscalização fls. 1.230/1.237.

68. A partir destas informações a fiscalização efetuou trabalho de auditoria com o intuito de apurar vendas em montante superior ao permitido pela legislação de regência. Portanto, o procedimento fiscal foi correto, com base em dados apresentados pelo próprio contribuinte.

Por uma análise da documentação, a contribuinte foi intimada diversas vezes para apresentar a documentação fiscal e, para além disso, a legislação que rege o benefício demonstra uma obrigação acessória que torne mais fácil o trabalho da fiscalização, quando determina:

Lei 11.196/2005

Art. 28. (...)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/02/2016 por SARAH MARIA LINHARES DE ARAUJO PAES DE SOUZA, Assinado digitalmente em 04/02/2016 por SARAH MARIA LINHARES DE ARAUJO PAES DE SOUZA, Assinado digitalmente em 22/03/2016 por RICARDO PAULO ROSA

Impresso em 28/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§ 4o Nas notas fiscais emitidas pelo produtor, pelo atacadista e pelo varejista relativas à venda dos produtos de que tratam os incisos I, II, III e VI do caput, deverá constar a expressão "Produto fabricado conforme processo produtivo básico", com a especificação do ato que aprova o processo produtivo básico respectivo.

A contribuinte juntou no documento 11 da impugnação uma nota fiscal com um posterior demonstrativo contábil, mas que não há prova robusta de uma diferenciação entre o que foi tributado à alíquota zero e não. Por fim, o documento 13 é referente ao DICON de março a setembro de 2007. A contribuinte anexou uma nota fiscal - doc. 11- de 30.07.2007, NF 629.871, posteriormente, no doc. 12, os demonstrativos contábeis sem as notas fiscais correspondentes e, por fim, no doc. 13, o DICON de março a setembro de 2007. Assim, no que se refere às vendas do programa de inclusão digital, acima do valor permitido na legislação, mantém-se o que foi apurado na fiscalização e decidido no julgamento da DRJ, ou seja, a base de cálculo de **R\$ 2.005.415,77**.

Quanto ao segundo ponto, o questionamento de vendas a grandes varejistas de equipamento de informática, por meio do programa de inclusão digital, não há embasamento legal para a fiscalização e assim decidiu o acórdão da DRJ com o consequente cancelamento da exigência legal, trecho, *in verbis*:

72. Ao ler o texto legal conclui-se que as pessoas jurídicas de direito privado podem se beneficiar do programa de inclusão digital, sendo que as condições exigidas para usufruir deste instituto se referem apenas à natureza do produto adquirido bem como ao seu valor.

Não há exigência legal em relação a vendas de varejistas de qual seria a destinação final. Assim, decidiu corretamente a DRJ em cancelar a exigência fiscal no que toca a este ponto e mantém-se, portanto, a decisão. Neste ponto, abriu divergência o Conselheiro Domingos de Sá Filho.

3.2. Créditos de PIS e COFINS em aquisições de bens para revenda - garantia legal e contratual

A Recorrente relata que a fiscalização promoveu a glosa da integralidade de créditos de contribuição ao PIS e à COFINS, utilizados pela contribuinte, em razão da aquisição de equipamentos para atendimento de garantia de seus produtos, **com exceção dos bens adquiridos por seu estabelecimento fabril**.

Ela informa que oferece dois tipos de **garantia**: i) *garantia legal* - com previsão no art. 24, do Código de Defesa do Consumidor, independente de termo expresso, onde o fornecedor não pode cobrar valor suplementar e é obrigado a garantir o produto ao fim que se destina, cujas receitas, advindas de tal garantia, estão incluídas, ainda que indiretamente, no preço final do produto; ii) *garantia contratual* - acordada mediante contrato separado de manutenção de produtos e, em relação a qual, a Recorrente cobra valor suplementar que, inclusive, é tributado pela contribuição ao PIS e a COFINS.

A fiscalização considerou que a Recorrente não entregou os documentos necessários para a segregação de créditos. A Recorrente considera tal argumento equivocado. Como consequência, houve a glosa de todas as aquisições de bens para revenda, realizadas pelos estabelecimentos da Recorrente, com exceção das aquisições feitas por seu

estabelecimento fabril. A Recorrente, também, informa que está discutindo a validade dos arquivos entregues à fiscalização e considerados imprestáveis por esta no processo administrativo sob número 19515.720416/2012-18.

Analisando o doc. 18 da impugnação, observa-se uma planilha que retrata a quantidade de peças realizadas nas trocas. Contudo, mais uma vez, a planilha não é acompanhada de provas mais robustas, faltou adequada instrução probatória.

A Recorrente enquadrou a receitas de vendas de equipamentos, seja os de garantia legal ou garantia contratual, como bens para revenda, considerando o sistema não-cumulativo da contribuição ao PIS e à COFINS. O acórdão da DRJ entendeu que não há embasamento legal para se creditar de tal receita.

A garantia, seja a legal, seja a contratual, faz parte do processo mercantil, não há como vender instrumentos tecnológicos sem a referida assistência técnica. Contextualizando, percebe-se que prestar assistência técnica em atividade de fabricação, revenda e prestação de serviços de informática, é essencial para o funcionamento da atividade empresarial.

Quando se fala em garantia, seja legal ou contratual, enquadra-se tal tipo de serviço não no conceito de fabricação de produtos à venda, pois a venda já foi efetuada, mas se está em um momento posterior, que é o da prestação de serviços. O fabricante, além de vender, também presta o serviço de fornecer o serviço de assistência técnica como uma continuidade do seu processo mercantil. Assim, os materiais utilizados na assistência técnica, que no caso, é uma prestação de serviço poderiam ocasionar o direito ao crédito, tanto na contribuição ao PIS, quanto na COFINS.

Contudo, o problema, que se pauta aqui, é que a Recorrente **não** havia apresentada a **documentação** conforme a fiscalização havia solicitado - indicação do fornecedor, preço, classificação do produto, nome do adquirente, data da operação, etc, fazendo tal apresentação em relação às peças de janeiro de 2007 somente em fase de recurso voluntário.

Vale analisar o Decreto nº 70.235/1972, quando discorre sobre o momento de apresentação da prova:

Decreto 70.235/1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

A prova deveria ter sido apresentada na fase de impugnação, precluindo o direito de a Recorrente fazer no momento de apresentação de recurso voluntário, pois não se enquadra em qualquer das exceções do art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/1972 sob o risco de trazer desordem processual. Assim, mantém-se a glosa dos valores utilizados em relação à garantia legal e à garantia contratual.

O conselheiro Domingos de Sá Filho abriu divergência e o conselheiro Paulo Guilherme Déroulède votou pelas conclusões.

3.3. Conceito de insumo para créditos a descontar das contribuições

3.3.1 Bens como insumos - itens 155 a 159 do termo de verificação fiscal

A Recorrente tornou tal matéria incontroversa, vez que efetuou o pagamento dos créditos glosados na fiscalização.

3.3.2. Creditamento indevido de contribuição ao PIS e à COFINS

A Recorrente inicia suas alegações, tentando estabelecer um exercício de hermenêutica em relação ao conceito de insumo e termina esclarecendo que o conceito deve ser assemelhado aos "custos de produção" e "despesas necessárias", previstos nos artigos 290, I, e 299, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, porque a materialidade da contribuição ao PIS e à COFINS é mais próxima da materialidade do IRPJ se comparada à materialidade do IPI.

Colaciona-se, abaixo, a legislação referenciada:

Decreto nº 3.000/1999 - RIR

Custo de Produção

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente :

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção; V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo.

Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Ademais, pede anulação do auto de infração por suposta contradição no termo de verificação fiscal no que concerne aos valores das receitas não tributadas no mercado interno e considera a fl. 79, linha 24 em contradição com a fl. 127, linha 8. Tal argumentação não merece prosperar.

No que tange ao conceito de “insumos”, não deve ser considerado como um termo de âmbito fechado, tampouco extremamente amplo; a sua interpretação há que se balizada pela proporcionalidade e razoabilidade, além do dever de observar-se o contexto em que o determinado bem ou serviço está inserido, para, então, poder se configurar como necessário ou não ao processo produtivo ou prestação de serviço, havendo, assim, uma orientação própria na interpretação do conceito “insumo” a fim de atingir o princípio da não-cumulatividade, presente na contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS. Assemelha-se, em parte, aos custos de produção e despesas necessárias, previstos nos artigos 290, I, e 299, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, mas não há uma identidade total, devendo ser analisado caso a caso, já que se tratam de materialidades similares, mas não idênticas.

Além disso, deve-se analisar também as seguintes instruções normativas, que regulamentam o conceito de insumo:

Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou b.2) na prestação de serviços;

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

(...)

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

Assim, analisando o contexto, deverá se encontrar um caminho adequado, razoável, para equilibrar o conceito de insumo entre as instruções normativas, acima colacionadas, da Secretaria da Receita Federal e o regulamento do imposto sobre a renda.

O objeto social da Recorrente, previsto no seu estatuto social, divide-se em dois critérios:

a) desenvolver, produzir, projetar, fabricar, comercializar, licenciar, alugar, importar, exportar e distribuir, inclusive mediante representação de outras companhias:

- máquinas e equipamentos de informática, comunicação e telecomunicação;

- equipamentos eletrônicos e eletro-eletrônicos, mecânicos e eletrônicos-mecânicos;

- componentes, subconjuntos, acessórios, complementos, materiais de consumo, ferramental e demais produtos similares e afins;

- componentes microeletrônicos, semicondutores e módulos de memória;

- *software*, sistemas eletrônicos de automação e afins;

- móveis, artigos do mobiliário em geral e afins;

b) desenvolver e prestar serviços:

- de infra-estrutura, instalação, assistência técnica presencial ou remota, manutenção, assessoramento técnico, treinamento, processamento de dados e congêneres, monitoramento, limpeza, integração de sistemas eletrônicos de automação e produtos afins e demais serviços na área de informática e comunicações, serviços esses relacionados tanto para equipamentos quanto sistemas;

- relacionados à internet e à transmissão, tratamento, recepção e armazenamento eletrônico de dados.

Passa-se, então, à análise dos itens que foram glosados pela fiscalização:

a) Material auxiliar de produção

Os valores glosados pela fiscalização no que concerne ao material auxiliar de produção são aqueles relativos ao material de limpeza adquirido pela Recorrente. A Fazenda Nacional, em suas contrarrazões, alega que material de limpeza não pode ser considerado insumo, uma vez que não é aplicado diretamente no processo de produção de produtos de informática, representando mera despesa operacional de manutenção.

Assiste razão a Fazenda Nacional, não há como haver crédito de material de limpeza, vez que não é essencial ao processo produtivo de informática.

Vide solução de consulta, abaixo colacionada:

Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 161, de 05 de agosto de 2013

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

***DESPESAS NÃO LIGADAS À PRODUÇÃO.
IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO COMO INSUMO.***

No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, não podem ser descontados créditos, por pessoa jurídica que exerça a atividade de fabricação de bens, em relação a despesas com mão-de-obra, telefone, condução, correios, seguros, material de expediente, anúncio e propaganda, conservação, associações e sindicatos, assistência médica, vale-transporte, uniformes, periódicos, sistemas, autenticações, farmácia, cursos de graduação, material de

limpeza, manutenção e conservação, royalties, viagens, veículos, hotéis e restaurantes, comissões, propaganda e publicidade.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II e X, e § 2º, I, com redação dada pela Lei nº 11.898, de 2009; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66, § 5º, I, com redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003; e Parecer CST nº 390, de 1971.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

DESPESAS NÃO LIGADAS À PRODUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO COMO INSUMO.

No regime de apuração não cumulativa da Cofins, não podem ser descontados créditos, por pessoa jurídica que exerça a atividade de fabricação de bens, em relação a despesas com mão-de-obra, telefone, condução, correios, seguros, material de expediente, anúncio e propaganda, conservação, associações e sindicatos, assistência médica, vale-transporte, uniformes, periódicos, sistemas, autenticações, farmácia, cursos de graduação, material de limpeza, manutenção e conservação, royalties, viagens, veículos, hotéis e restaurantes, comissões, propaganda e publicidade.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II e X, e § 2º, I, com redação dada pela Lei nº 11.898, de 2009; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, § 4º, I; e Parecer CST nº 390, de 1971. (grifos nossos)

Assim, mantém-se a glosa das despesas com material de limpeza.

b) Cursos e treinamentos

A Recorrente pleiteia a reconsideração dos gastos com cursos e treinamentos, pois alega que a qualificação de seus funcionários é essencial para o desempenho de suas atividades. A Fazenda Nacional entende que tais gastos não são essenciais ao processo produtivo.

Trata-se de uma empresa que desenvolve *software*, a qualificação profissional é imprescindível para a manutenção da atividade empresarial. Por tal motivo, reforma-se o v. acórdão, considerando os gastos com cursos e treinamentos essenciais ao processo produtivo e eles foram segregados no doc. 19, acostado à impugnação. Abriam divergência neste ponto os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa e José Fernandes do Nascimento.

c) Gastos com material

A Recorrente afirma que houve a glosa de créditos decorrentes de gastos com materiais essenciais para o desenvolvimento das atividades da empresa, tais como: cabos elétricos, cartuchos, pilhas alcalinas, brocas, ferramentas em geral, fita adesiva, lâmpadas, baterias, parafusos, entre outros.

Do acórdão da DRJ/ São Paulo, extraem-se os seguintes trechos, *in verbis*:

Ao compulsar o doc. 19 reunido pelo impugnante não se consegue discriminar qual seria a natureza dos gastos com materiais, há históricos como: “serviço de infra-estrutura”, “laboratório”, “serviços”, “planejamento implantação”,

“reparos”, “almoxarifado”, entre outros, o que impossibilita a identificação dos bens definidos como material.

Destarte, não é possível afirmar com base na documentação acostada que se trata de cabos elétricos, cartuchos, pilhas alcalinas, brocas, ferramentas em geral, fita adesiva, lâmpadas, baterias, parafusos, entre outros, consumidos no processo produtivo.

Realmente, há vários itens no doc. 19 onde se destaca a expressão "gastos com material", mas não se consegue discriminar a natureza de tais gastos. Assim, por falha na instrução probatória, há de se manter o decidido pela DRJ/São Paulo e, por conseguinte, a glosa de gastos com material.

d) Veículos próprios, condução e viagem nacional

Alega a Recorrente que a locomoção dos funcionários para atendimento dos clientes é uma das principais características de suas atividades, de forma que os gastos com transporte para prestação dos referidos serviços, tais como combustíveis e óleos lubrificantes, são passíveis de gerar créditos de PIS e COFINS. O objeto social da empresa consiste em desenvolver e prestar serviços de tecnologia.

Antes de analisar se o conceito pode ser considerado insumo ou não, importante observar a seguinte solução de consulta:

Solução de consulta nº 48, SRRF 08, de 16.03.2010

Contribuição para o PIS/Pasep CRÉDITO. INSUMO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei Nº 10.637, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. Na atividade de prestação de serviço de assistência técnica, gastos com hospedagem, transporte, alimentação e combustíveis, realizados no deslocamento dos funcionários, não são considerados "insumos", não podendo ser considerados para fins de desconto de crédito na apuração da contribuição para o PIS não-cumulativo. CRÉDITO. ENCARGO DE DEPRECIÇÃO. No período de 01/12/2002 a 31/01/2004, a pessoa jurídica sujeita à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, além do crédito calculado em relação ao valor dos encargos de depreciação relativos às máquinas e a equipamentos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, pôde descontar créditos calculados em relação ao valor da depreciação de outros bens incorporados ao ativo imobilizado. A partir de 01 de fevereiro de 2004, a pessoa jurídica sujeita à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, pode descontar créditos calculados em relação à depreciação apenas de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços. Dispositivos

Legais: Lei Nº 10.637, de 2002, art. 3º, II; Lei Nº 10.833, de 2003, arts. 3º, 15 e 93; IN SRF Nº 247, de 2002, art. 66, I, "b"; IN SRF Nº 358, de 2003, Lei Nº 10.865, de 2004, art. 21; IN SRF Nº 404, de 2004, art. 8º, I, "b". Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins CREDITO. INSUMO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei Nº 10.637, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. Na atividade de prestação de serviço de assistência técnica, gastos com hospedagem, transporte, alimentação e combustíveis, realizados no deslocamento dos funcionários, não são considerados "insumos", não podendo ser considerados para fins de desconto de crédito na apuração da Cofins não-cumulativa. CRÉDITO. ENCARGO DE DEPRECIACÃO. No período de 01/12/2002 a 31/01/2004, a pessoa jurídica sujeita à incidência não-cumulativa da Cofins, além do crédito calculado em relação ao valor dos encargos de depreciação relativos às máquinas e a equipamentos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, pôde descontar créditos calculados em relação ao valor da depreciação de outros bens incorporados ao ativo imobilizado. A partir de 01 de fevereiro de 2004, a pessoa jurídica sujeita à incidência não-cumulativa da Cofins, pode descontar créditos calculados em relação à depreciação apenas de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços. Dispositivos Legais: Lei Nº 10.637, de 2002, art. 3º, II; Lei Nº 10.833, de 2003, arts. 3º, 15 e 93; IN SRF Nº 247, de 2002, art. 66, I, "b"; IN SRF Nº 358, de 2003, Lei Nº 10.865, de 2004, art. 21; IN SRF Nº 404, de 2004, art. 8º, I, "b".

Assim, não há como considerar gastos com veículos próprios, condução e viagem nacional como insumos na atividade de prestação de serviço de assistência técnica por falha na instrução probatória.

e) Mão-de-obra temporária

A Recorrente alega que os gastos com mão-de-obra temporária referem-se a cursos e treinamentos de seus funcionários. Não é o que está presente no termo de verificação fiscal, que demonstra que a conta 3630.121 registra contratação com mão-de-obra temporária. Assim, deve ser mantida a glosa por expressa vedação legal, vejam-se os dispositivos abaixo, que fundamentam a referida glosa:

Lei 10.637/2002

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

Lei nº 10.833/2003

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

f) Manutenção de móveis e utensílios

O termo de verificação fiscal demonstra que na conta 3630.123 há despesas com a manutenção de móveis e utensílios na prestação de serviços, indicando que essas despesas sequer são aplicadas na execução dos serviços, não são insumos e não dão direito a crédito. A Recorrente, por sua vez, diz que os gastos incorridos são com a manutenção de seus equipamentos e que são condicionadas ao bom funcionamento de seus móveis e utensílios.

Assiste razão a fiscalização, não há como considerar que a manutenção de móveis e utensílios seja essencial para as finalidades da atividade da Recorrente. Por tal motivo, mantém-se a glosa de tais despesas por falta de instrução probatória. Abriam divergência neste ponto os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa, Domingos de Sá Filho e Walker Araújo.

g) Equipamento de proteção individual

Foram glosadas despesas com equipamento de proteção individual, porque não foram consideradas essenciais às atividades da Recorrente. Esta alega que tais equipamentos estão incorporados ao processo produtivo. Mais uma vez, em análise do contexto da atividade da Recorrente, trata-se de uma atividade de produção e prestação de serviços em *softwares*, o que não envolve risco na integridade física dos funcionários, não apresentando, assim, a característica da essencialidade que deve estar presente no conceito de insumo, assim, não gera direito a crédito os materiais de EPI. Houve divergência neste ponto dos seguintes conselheiros: Domingos de Sá Filho, Lenisa Prado Rodrigues e Ricardo Paulo Rosa.

h) Manutenção de imóveis

A fiscalização também glosou os gastos com manutenção de imóveis, pois não considerou tais dispêndios essenciais e, também, não há fundamentação legal para os referidos créditos. A Recorrente alega que a manutenção de seus imóveis é necessária para o desenvolvimento de suas atividades e que, entre as despesas incorridas para manutenção de imóveis, a Recorrente aproveitou créditos sobre despesas com aluguéis e que estes geram créditos de PIS e COFINS, sendo tal comprovação presente no doc. 19, acostado à impugnação.

Os valores com aluguéis, realmente, concedem créditos e há previsão legal para tanto, vide art. 3º, inciso IV, da Lei 10.833/2003. Contudo, a partir da análise do doc. 19, não é permitido extrair e concluir-se os supostos gastos com aluguéis, há pequenos gastos com aluguel, mas de aluguel de brocas e um item de aluguel com estacionamento, assim, por falha na instrução probatória não há como se conceder créditos em relação a tais despesas e mantém-se a glosa.

i) Assessoria jurídica

Outra glosa foi em relação às despesas com assessoria jurídica, pois a fiscalização considerou que não é aplicada na execução dos serviços. Em contrapartida, a Recorrente alega que é essencial para a manutenção de sua atividade. Não há como considerar tais despesas essenciais, assim, mantém-se a glosa.

j) Glosa das despesas lançadas nas contas do grupo 323

Nos itens 193 e 196 do termo de verificação fiscal, a fiscalização recebeu a informação da contribuinte de que as despesas lançadas nas contas do grupo 323 não se enquadrariam no conceito de insumo. A Recorrente informa que houve um equívoco de sua parte e explica que o grupo 323 possui diversas contas, nas quais são registradas despesas essenciais ao processo produtivo, como gastos com materiais, veículos próprios, manutenção de móveis e imóveis, entre outras. A única diferença entre o grupo 323 e o grupo 363, é que o primeiro grupo engloba despesas incorridas na fábrica e que o segundo grupo refere-se a despesas relacionadas à prestação de serviços.

Para análise de tais despesas, considera-se o decidido anteriormente, com algumas despesas, concedendo direito a crédito e outras, não, já que foi analisado no presente voto o que concederia direito a crédito, por exemplo, gastos com manutenção de imóveis não concedem direito a crédito. Assim, voto por não conhecer das contas do grupo 323.

k) Pesquisa e desenvolvimento

A Recorrente alega que é empresa destinada ao desenvolvimento e comercialização de diversos tipos de equipamentos de informática. Além disso, oferece aos seus clientes serviços de assessoramento e assistência técnica, bem como serviços de processamento de dados e congêneres, monitoramento, limpeza, e integração de sistemas eletrônicos de automação, demonstrando que suas atividades são extremamente específicas e demandam grande conhecimento na área da tecnologia.

A Recorrente também alega que são despesas obrigatórias, a pesquisa e o desenvolvimento, pois há previsão no art. 11, da Lei nº 8.248/1991. Cabe esclarecer, neste argumento, que não se trata de uma despesa obrigatória, mas sim de uma condicionante para se fazer jus ao benefício da isenção de IPI, previsto no art. 4º, da Lei nº 8.248/1991.

No termo de verificação fiscal, foi questionada a base legal e a contribuinte não fundamentou em dispositivo da lei, mas justificou no quesito essencialidade.

Há que se considerar que a pesquisa e o desenvolvimento está intimamente relacionado com o contexto de atividade da Recorrente, que é a produção e o desenvolvimento de *software*. Há o quesito essencialidade, enquadrando, portanto, tais despesas como insumo, já que uma empresa que trabalha com tecnologia e não investe em pesquisa e desenvolvimento ficará fadada ao fracasso. Assim, merece ser reformado o v. acórdão, considerando tais despesas como insumo no processo produtivo.

Nesse ponto, houve divergência dos seguintes conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento e Ricardo Paulo Rosa.

3.4. Duplicidade na utilização de créditos de despesas com aquisição de licença de uso de *softwares*

No termo de verificação fiscal, a fiscalização descreve a seguinte irregularidade:

191 O contribuinte apresentou em 30 de Março de 2012 os lançamentos a título de despesa de aquisição de licença de software importado para revenda. Segundo o demonstrativo apresentado, o contribuinte lançou o valor integral da conta 3212117 - LICENÇA USO SOFTWARE nas linhas 03, fichas 06B e 16B. Entretanto, pede parte do valor dessa nas linhas 03 das fichas 06A e 16A. O contribuinte está pedindo duplamente parte do valor. Os indícios são de que se trata de software importado. A admissibilidade dos créditos serão tratados nas linhas 03 das fichas 06B e 16B, portanto glosam-se esses valores pedidos nas linhas 03 das fichas 06A e 16A.

Foram apresentados documentos na fase da impugnação, que levaram a referida documentação a ser analisada novamente em diligência.

O acórdão recorrido descreve o que ocorreu em relação à duplicidade na utilização de créditos de despesas com aquisição de licença de uso de *software*. A duplicidade ocorreu, porque os valores foram utilizados para gerar créditos no mercado interno e relativos à importação:

123. Portanto, a fiscalização com base em demonstrativo apresentado pelo contribuinte em 30/03/2012 apurou que o mesmo item "LICENÇA USO SOFTWARE" foi utilizado pelo interessado para gerar créditos no mercado interno e créditos relativos à importação.

124. Ao compulsar os autos não foi possível identificar este demonstrativo, peça chave para comprovar a duplicidade alegada pela fiscalização. Desta forma, os autos foram baixados em diligência para que a fiscalização:

Segundo a fiscalização, o contribuinte estaria pleiteando o mesmo crédito em duplicidade: "Segundo o demonstrativo apresentado, o contribuinte lançou o valor integral da conta 3212117 LICENÇA USO SOFTWARE nas linhas 03, fichas 06B e 16B. Entretanto, pede parte do valor dessa nas linhas 03 das fichas 06A e 16A".(g.n.)" (itens 191/192 do Termo de Verificação Fiscal). A autoridade fazendária deverá acostar aos autos documentos que demonstrem a irregularidade apurada. Caso haja algum impedimento técnico para tal mister, como aquele citado no item 3 do Termo de Verificação Fiscal, deverá relatar a dificuldade existente, cientificando o contribuinte acerca da origem da conclusão fiscal

125. Ao final dos trabalhos de diligência, a autoridade fiscal elaborou a seguinte informação:

B - Segundo a fiscalização, o contribuinte estaria pleiteando o mesmo crédito em duplicidade: "Segundo o demonstrativo apresentado, o contribuinte lançou o valor integral da conta 3212117 LICENÇA USO SOFTWARE nas linhas 03, fichas 06B e 16B. Entretanto, pede parte do valor dessa nas linhas 03 das fichas 06A e 16A".(g.n.)" (itens 191/192 do Termo de Verificação Fiscal). A autoridade fazendária deverá acostar aos autos documentos que demonstrem a irregularidade apurada. Caso haja algum impedimento técnico para tal mister, como aquele citado no item 3 do Termo de Verificação Fiscal, deverá relatar a dificuldade existente, cientificando o contribuinte acerca da origem da conclusão fiscal;

11 Na época do lançamento o e-processo não permitia a anexação de arquivo binário como planilhas, nem havia a possibilidade de se usar o envelopamento em pdf porque esse procedimento ainda não existia, o procedimento de envelopamento em pdf agora está extinto.

12 Foi anexado ao e-processo, o arquivo "Razão da conta contábil 3212117 - Licença de Uso - Software - Ano 2007.xls" na folha 6028. O arquivo original está arquivado junto a delegacia. No arquivo anexado foram expostas as linhas ocultas e acrescentou-se a coluna L para facilitar a consolidação mensal.

13 Conforme a resposta do contribuinte nas folhas 2467 e 2468 do e-processo, o arquivo corresponde ao razão da conta contábil 3112117. Da mera inspeção dos lançamentos, verifica-se que a maior parte é devida a softwares importados.

126. A respeito desta informação, o contribuinte ponderou que após analisar a sua contabilidade não detectou qualquer duplicidade de lançamento, ressalta ainda que o Livro razão não comprovaria a suposta duplicidade, e arremata a questão sugerindo que caberia ao auditor segregar os lançamentos efetuados no DACON apontando a duplicidade.

Ao compulsar o Razão da conta nº 3112117, acostado pelo diligenciante, (fl. 6.028) verifica-se que a afirmação da fiscalização é correta, os lançamentos se referem à aquisição de programas importados. Desta forma, deveriam ser lançados nas fichas 06B e 16B- Importação e não nas fichas 06A e 16A, destinadas à aquisições no mercado interno. Portanto correta a glosa dos valores lançados nas fichas 06A e 16A.

A Recorrente alega que o ônus de provar a acusação do aproveitamento de créditos é da própria fiscalização e que juntou documentos contábeis da Recorrente sem comprovar qualquer duplicidade, pleiteando, assim, o cancelamento da exigência fiscal.

Observa-se que o trabalho da fiscalização está correto e que o mesmo gasto foi utilizado tanto no mercado interno e na importação, já que a maior parte dos lançamentos é de *software* importado, logo, deve ser mantida a glosa nas fichas 06 e 16 A - mercado interno.

3.5. Créditos advindos da importação

A Recorrente alega que o v. acórdão recorrido manteve a glosa de todos os créditos declarados por ela, relativos às operações de importação de serviço. Os créditos se

dividem basicamente em dois tipos: i) operações com a *Microsoft* - cuja glosa representa um valor de R\$ 50.816.628,13; ii) operações de importação.

3.5.1. Créditos decorrentes dos contratos firmados com a *Microsoft* para a comercialização de *software*

A Recorrente esclarece que a fiscalização desconsiderou os contratos para a comercialização de *softwares*, firmados entre a empresa, que recorre, e a *Microsoft*, em razão disso, glosou todos os créditos utilizados pela contribuinte em função dessas operações. A desconsideração adveio da falta de registro dos contratos e tradução.

Outro fato foi em relação aos pagamentos e mês do DACON, isso ocorre, porque o pagamento de determinados *softwares* para a *Microsoft* demora até 60 dias para ser realizado. Portanto, ainda que determinado valor conste na conta contábil, não necessariamente constará no DACON do respectivo mês, pois o efetivo pagamento pode demorar até 60 dias para ser concluído.

A Recorrente esclarece que do montante total dos serviços importados, que foram glosados, R\$ 64.507.527, 74 (e não apenas R\$ 50.816.628,13), dizem respeito a operações com a *Microsoft*.

Foram requeridos os contratos que amparassem o período da fiscalização - janeiro de 2007 a março de 2008.

Assim, a Recorrente apresentou os dois contratos firmados com a *Microsoft* referentes ao período solicitado, denominados "*Large Account Reseller for Select and Enterprise Agreements Authorization*" (Contratos de Canal - Autorização de revendedora, na versão traduzida), os quais foram entregues com a respectiva tradução juramentada - docs. 21 e 22 da impugnação.

Após a entrega dos referidos contratos, referentes aos períodos de 1º.06.2006 a 30.06.2007 e 01º.09.2007 e 31.08.2008, a fiscalização apontou que a Recorrente teria utilizado créditos em importações realizadas em julho e agosto de 2007, período em que supostamente não haveria contrato válido firmado com a *Microsoft*. A Recorrente demonstra que na cláusula oito dos contratos há expressa previsão para a continuidade dos contratos em caso de continuidade da demanda.

Após a entrega dos contratos para a fiscalização, a Recorrente pediu a consularização dos contratos no país sede da *Microsoft*, qual seja, os Estados Unidos da América. Além da consularização dos dois contratos, já apresentados, veio a consularização de um terceiro contrato denominado "*Microsoft Channel Agreement*" (um contrato de acordo geral).

Ainda para comprovar as operações, a Recorrente acostou aos autos alguns dos contratos de câmbio, relacionados à remessas em discussão no auto de infração, doc. 25 a 27 da impugnação, bem como tabela por meio da qual é possível verificar a relação entre as remessas, em dólar, realizadas à *Microsoft* e os *softwares* objeto das operações - doc. 28 da impugnação.

Na sequência, alega a Recorrente que apesar de o próprio agente fiscal ter reconhecido as operações realizadas com a *Microsoft*, que foram glosados na fase de

fiscalização por uma questão documental, a manutenção da glosa no v. acórdão recorrido foi devido ao fato de que essas operações não gerariam crédito pelo fato de o *software* não ser revendido, mas sim incorporado a produtos da Recorrente. Tratar-se-ia de *software* de prateleira - aquele comercializado em lojas, passível de tributação via ICMS - e não sob encomenda - quando o indivíduo encomenda a um programador, passível de tributação via ISS. Assim, já decidiu o Supremo Tribunal Federal, que considera o software prateleira como uma mercadoria:

EMENTA:

I. Recurso extraordinário : prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98).

II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário.

III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" " matéria exclusiva da lide ", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.

(STF; RE 176626/ São Paulo; Relator: Min. Sepúlveda Pertence; Julgamento: 10.11.1998)

A Fazenda Nacional, em suas contrarrazões, pleiteia pela manutenção da glosa pelos fundamentos do v. acórdão recorrido, trecho, *in verbis*:

147. De início convém explicitar que a fiscalização havia efetuado a glosa dos créditos em tela, em razão da falta da apresentação de documentos comprobatórios. Desta forma, ficou impossibilitada de verificar a natureza do serviço prestado e conseqüentemente se poderia ou não originar créditos de PIS e de COFINS. Em assim sendo, após a análise dos contratos apresentados na fase de impugnação, não há nenhum óbice na análise da possibilidade ou não de os serviços gerarem créditos não cumulativos.

(...)

149. Da mesma forma, não se pode aventar a hipótese de creditamento a título de bem para revenda, pois os programas não foram revendidos, mas sim incorporados a produtos vendidos pela empresa autuada.

A questão não é mais se a documentação foi apresentada de forma correta ou não, quesito suprido pela diligência, realizada após a apresentação da impugnação por parte da Recorrente com os documentos e o atendimento das exigências por parte da legislação - tradução juramentada, legalização no país de origem - notariado e consularizado - e registro em Cartório de Títulos e Documentos, mas se o *software*, que no caso, é de prateleira, incorporado aos produtos da Recorrente, se configura insumo.

A legislação dispõe o seguinte:

Lei nº 10.685/2004

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

I - bens adquiridos para revenda;

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

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Analisando o contexto em que se enquadra o *software*, percebe-se que na base de cálculo do produto, uma máquina, por exemplo, a Recorrente repassa ao consumidor o valor do contrato de licença de *software* que travou com a *Microsoft*. Ora, exemplificando, no mercado, se o consumidor compra um *notebook*, por exemplo, sem o programa e, posteriormente, irá comprar o programa em separado, será emitida uma nota fiscal e ele irá pagar pelo preço da licença em si do *software*. O fenômeno que ocorre com a incorporação do *software* na máquina é similar, mas em vez de comprar em separado a máquina e o *software*, o consumidor compra ambos no mesmo produto, pagando o preço pela máquina e *software* incorporado.

Quanto à caracterizá-lo como insumo, o v. acórdão entendeu que não é possível, *in verbis*:

Conforme observado pela autoridade fazendária, os contratos versam sobre cessão ou licença de uso de programas, em assim sendo não podem ser conceituados como insumo, definido como: “a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação” ou “serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”.

A Recorrente não questiona o licenciamento como insumo, mas como bem para revenda. Isso posto, considero os contratos de licenciamento da Recorrente com a *Microsoft* como **insumo**. Ademais, mantém-se o valor de **R\$ 50.816.628,13** para efeitos de consideração como insumo, valor apurado pela fiscalização.

3.5.2. Créditos de outras operações de importação

Os demais créditos de outras operações de importação refere-se à montagem de *stands* para exposição dos produtos comercializados pela Recorrente, que constituem despesas para a geração de sua receita e desempenham papel no sucesso da atividade econômica da Requerente, já que é por meio desses *stands* que a Requerente divulga os seus produtos.

O cerne da questão volta-se para a discussão se a montagem de *stands* é essencial ou não e, portanto, se podem ser enquadrados no conceito de insumo ou não. Não é imprescindível para a atividade da Recorrente considerar gastos referente à montagem de *stands* para exposição de seus produtos como essencial à manutenção de suas atividades, assim, mantém-se a glosa.

4. Conclusão

Diante do exposto e fundamentado, voto por conhecer o recurso de ofício e negar provimento total. Quanto ao recurso voluntário, conheço-o, concedendo parcial provimento nos seguintes termos:

4.1. Não reconhecimento do instituto da decadência no período alegado pela Recorrente;

4.2. Em relação ao programa de inclusão digital, mantém-se a glosa em relação às receitas acima do valor, permitido na legislação, e permite-se a vendas a grandes varejistas;

4.3. Em relação aos bens para revenda, utilizados no serviço de assistência técnica, mantém-se a glosa, efetuada pela fiscalização;

4.4. No que se refere ao conceito de insumo, manteve-se a glosa em relação aos seguintes itens: material de limpeza, gastos com material, veículos próprios, condução, viagem nacional, mão-de-obra temporária, manutenção de móveis e utensílios, equipamento de proteção individual, manutenção de imóveis, assessoria jurídica e considerou-se como créditos de insumos: cursos e treinamentos, pesquisa e desenvolvimento;

4.5. Quanto à duplicidade na utilização de créditos de despesas, utilizados no mercado interno e importação, manteve-se a glosa;

4.6. Por fim, no que se refere aos créditos, advindos da importação, os contratos de licenciamento com a *Microsoft* foram considerados como insumo. Em relação aos outros créditos, advindos da montagem de stands, manteve-se a glosa.

Sarah Maria Linhares de Araújo

Relatora