



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10805.724682/2016-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-011.998 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	MERCADO PAGO INSTITUIÇÃO DE PAGAMENTO LTDA FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

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

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR EXONERADO INFERIOR AO LIMITE DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO.

O reexame de decisões proferidas para exonerar créditos tributários e encargos de multa se impõe somente nos casos em que o valor exonerado excede o limite de alçada estabelecido pela legislação em vigor na data da apreciação em segunda instância, conforme Súmula CARF nº 103. Superado o valor previsto pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 23, de 17 de janeiro de 2023, não pode ser conhecido o Recurso de Ofício.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA.

Na forma do artigo 3º, § 4º da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a partir da data de aquisição do insumo, o crédito apurado de contribuição não cumulativa pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade de prévia retificação do DACON.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

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

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR EXONERADO INFERIOR AO LIMITE DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO.

O reexame de decisões proferidas para exonerar créditos tributários e encargos de multa se impõe somente nos casos em que o valor exonerado excede o limite de alçada estabelecido pela legislação em vigor na data da apreciação em segunda instância, conforme Súmula CARF nº 103. Superado o valor previsto pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 23, de 17 de janeiro de 2023, não pode ser conhecido o Recurso de Ofício.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA.

Na forma do artigo 3º, § 4º da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a partir da data de aquisição do insumo, o crédito apurado de contribuição não cumulativa pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade de prévia retificação do DACON.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a glosa sobre os créditos extemporâneos aproveitados pela Recorrente, desde que comprovados quanto à existência e não utilização em duplicidade, vencido o conselheiro Bernardo Costa Prates Santos, que negava provimento ao Recurso Voluntário e o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, que reconhecia o direito creditório, desde que comprovados quanto à existência e não utilização em duplicidade, e desde que apurados conforme os percentuais de rateio do período de origem e utilizados apenas para dedução da Contribuição devida.

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaeler Dornelles** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Bernardo Costa Prates Santos, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente). Ausentes a conselheira Mariel Orsi Gameiro e o conselheiro Jorge Luis Cabral.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-80.096, proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a Impugnação, conforme Ementa abaixo reproduzida.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**

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

INSUMO. SERVIÇOS. CONCEITO.

Consideram-se insumos os serviços prestados por terceiros aplicados diretamente na prestação de serviço.

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessária a retificação dos Dacons correspondentes aos períodos em que esse crédito foi apurado até o período em que o crédito está sendo utilizado ou passa a ser objeto de pedido de ressarcimento.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

INSUMO. SERVIÇOS. CONCEITO.

Consideram-se insumos os serviços prestados por terceiros aplicados diretamente na prestação de serviço.

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessária a retificação dos Dacons correspondentes aos períodos em que esse crédito foi apurado até o período em que o crédito está sendo utilizado ou passa a ser objeto de pedido de ressarcimento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão igualmente foi submetida ao reexame necessário em razão da exoneração parcial do crédito tributário, por aplicação da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, vigente na época do julgamento em primeira instância.

**Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, reproduzo parcialmente o relatório da decisão de primeira instância:**

Trata-se de autos de infração lavrados contra a contribuinte em epígrafe, relativos à falta/insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (fls. 1623/1629), no montante total de R\$ 9.888.349,31, e da contribuição para o PIS/Pasep (fls. 1616/1622), no montante total de R\$ 2.146.812,60, ambos referentes aos períodos de apuração janeiro/2012 a dezembro/2012.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 1596/1615), o autuante assim fundamenta o lançamento de ofício:

- os créditos de PIS/Pasep e Cofins cuja base de cálculo é proveniente de despesas com comissões pagas às administradoras de cartões de crédito e débito, assim como as calculadas sobre as despesas bancárias são indevidas por falta de amparo legal. Reforça esse entendimento, no caso das comissões pagas às administradoras de cartões de crédito e débito, o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 36, de 17 de

fevereiro de 2011, o qual estabelece que, por falta de previsão legal, o pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de tais meios de pagamento não gera direito à apuração de créditos de PIS/Pasep e Cofins;

- a contribuinte apresentou cópia de documento intitulado “Contrato de Serviços – Google AdWords”, firmado com a Google Brasil Internet Ltda, onde nos “Termos e Condições do Programa de Publicidade Google” verifica-se que são definidas condições do gerenciamento de campanhas publicitárias. Despesas com propaganda e publicidade não geram direito a crédito do PIS/Pasep e da Cofins, por não preencherem a definição de insumo estabelecida na legislação de regência, já que não se trata de gastos aplicados ou consumidos diretamente na execução do serviço, mas realizados de forma complementar à etapa da prestação dos serviços
- dentre os créditos considerados pela contribuinte na apuração do PIS/Pasep e da Cofins, destacam-se valores pagos à empresa Software Express Informática Ltda. a título de “Prestação de Serviços – Gateway de Pagamentos” e “Licença do Uso do Software”. Com fundamento na legislação vigente, procedeu-se à exclusão dos créditos de PIS/Pasep e Cofins apurados pela contribuinte com base nesses pagamentos a título de taxas ou remunerações decorrentes de licenciamento e manutenção de programas de computador;
- em alguns meses a contribuinte informou em Dacon bases de cálculo maiores do que as despesas de comissão de cartões de crédito/débito que foram contabilizadas em sua escrituração como incorridas nos períodos correspondentes. Em seus esclarecimentos, a contribuinte afirmou que os créditos de PIS/Pasep e Cofins sobre as despesas mensais pagas a Redecard e Cielo, passaram a ser calculadas somente a partir de fevereiro e março de 2012 e que as bases de cálculo são compostas por créditos extemporâneos de 2010 e 2011. Para confrontar os valores de despesas bancárias utilizadas como base de cálculo para fins de apuração de créditos de PIS/Pasep e Cofins declarados em Dacon e os lançamentos contábeis, efetuamos o batimento entre tais valores e constatamos também que, em alguns meses, foram apurados créditos em bases de cálculo maiores que os valores escriturados na contabilidade. De igual modo, em alguns meses, a contribuinte informou em Dacon bases de cálculo maiores do que as despesas contabilizadas com a empresa Software Express Informática Ltda. Dessa forma, tendo utilizado bases de cálculo não contabilizadas no período, como determina a legislação, os créditos assim apurados são indevidos. Diante disso, considerando as ausências de fundamentação legal e da contabilidade das bases de cálculo utilizadas para a apuração, foi efetuada a glosa desses créditos;
- inicialmente o contribuinte afirmou que a holding Mercadolivre, identificada como tomadora dos serviços nas notas fiscais da empresa Thisf Informática Ltda., efetuava os pagamentos das despesas, as quais eram rateadas entre as empresas do grupo, inclusive a Mercadopago. Questionado a elucidar a forma de rateio de despesas e identificar as contas contábeis, datas e valores dos lançamentos das notas fiscais emitidas pela referida prestadora de serviços, a contribuinte afirmou que algumas despesas podem incorrer somente sobre uma empresa do grupo por não fazerem parte da natureza das demais empresas e conclui dizendo que as despesas da THISF INFORMÁTICA estão contabilizadas juntamente com outras despesas advindas do rateio de despesas, razão pela qual não é possível identificar individualmente referida

despesa. A forma de rateio de despesas administrativas pode, em tese, ficar a critério da contribuinte, desde que tais operações estejam de acordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que não levem a um resultado diferente do legítimo, assim como devem permitir a suficiente clareza e segurança para a verificação e os controles por parte da autoridade fiscal. Ao não contabilizar individualmente as despesas com a Thisf Informática Ltda., o contribuinte, além de não atender à legislação e aos princípios contábeis, deixa de cumprir o estabelecido em seu próprio Contrato de Rateio, que em seu item 2.5 estabelece que as partes deverão manter registros adequados e detalhados de todas as transações relacionadas ao presente instrumento. Diante da falta de escrituração destacada dos atos relacionados com o rateio de despesas com a Thisf Informática Ltda. e da ausência de base legal para aproveitamento de créditos, foi efetuada a glosa total dos valores informados pela contribuinte;

- em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 09, a contribuinte informou que em sua Dacon do mês de janeiro de 2012, incluiu base de cálculo para apuração de créditos de PIS/Pasep e de Cofins no valor de R\$ 424.723,32 provenientes de despesas de amortização extemporâneas. De acordo com o art. 3º, § 1º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, os créditos devem ser determinados sobre o valor das operações ocorridas no mês, mês este que não pode ser outro senão o da ocorrência do fato gerador. Assim, foi efetuada a glosa de R\$ 424.723,32 da base de cálculo de créditos do PIS/Pasep e da Cofins;
- em resposta a solicitação de esclarecimentos, a contribuinte respondeu que, por erro de preenchimento, foi adicionada indevidamente, no Dacon de janeiro de 2012, a base de cálculo de R\$ 73.152,62, fato esse que provocou a apuração de créditos de PIS/Pasep e Cofins a que não fazia jus, razão pela qual foi efetuada a glosa dessa base de cálculo.

Cientificada dos autos de infração em 02/01/2017 (fl. 1632), a contribuinte, em 01/02/2017 (fl. 1636), apresentou impugnação (fls. 1637/1674), na qual, de início, informa que efetuou o pagamento no montante de R\$ 88.415,44, referente ao crédito tributário decorrente das glosas com despesas de publicidade (Google) – R\$ 7.712,83, créditos extemporâneos de amortização – R\$ 424.723,32 e valor inserido indevidamente no Dacon de janeiro/2012 – R\$ 73.152,62.

A seguir, a impugnante tece os seguintes argumentos sobre o conceito de insumo:

*Na tentativa de limitar o direito creditório dos contribuintes na sistemática da não-cumulatividade, o Fisco Federal editou as Instruções Normativas RFB nº 247 e 404, de 2002, as quais foram suscitadas pela Fiscalização para fundamentar o Auto de Infração aqui impugnado, e que trazem conceitos de insumo para fins de créditos de PIS e COFINS que muito se assemelham às determinações adotadas pela legislação do IPI.*

*Contudo, a esse respeito, descabe buscar, na legislação do IPI, o conceito de insumos, tendo em vista que a legislação em regência que trata deste tributo jamais teve o objetivo de conceituar aquilo que se entende como insumos, apenas aludindo a matérias-primas, materiais intermediários e materiais de embalagens. Estes bens, embora sejam espécie de insumos, não esgotam o conceito.*

*Além disso, as regras que regem a não-cumulatividade do IPI são diferentes das que regem a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, não havendo qualquer identidade entre ambas as hipóteses de incidência (operações com produtos industrializados e auferimento de receitas).*

*Não bastasse a ausência de identidade entre as hipóteses de incidência destes tributos, cumpre registrar que a própria legislação que instituiu o regime não cumulativo do PIS e da COFINS estabelece limites quanto às despesas passíveis de creditamento, o que torna a pesquisa por conceitos trazidos na legislação do IPI totalmente desnecessária. É o que se verifica nos limitadores previstos nos parágrafos 1º a 3º, do artigo 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.*

*(...)*

*Conforme definido pelo E. CARF, a interpretação quanto às despesas que geram direito a crédito de PIS e COFINS deve levar em conta o fato de que, se o legislador alcançou todas as receitas como base de cálculo destas contribuições, é coerente que todas as despesas incorridas pelo contribuinte sejam passíveis de creditamento, ressalvados os limitadores impostos pelos parágrafos 1º a 3º, do artigo 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, e a análise da relação de pertinência destas despesas com a atividade-fim da pessoa jurídica.*

*Não é outro o posicionamento predominante no E. Superior Tribunal de Justiça sobre esta matéria. Conforme ementa a seguir reproduzida, o STJ reconhece que, para a definição do conceito de insumo no âmbito do PIS e da COFINS não-cumulativos, deve-se adotar critério amplo e próprio a partir da análise da pertinência, relevância e essencialidade do insumo à prestação do serviço ou ao processo produtivo. In verbis:*

*[segue-se a transcrição da ementa do Resp 1246317/MG]*

*Portanto, nos termos do que foi acima exposto, a abrangência do direito creditório previsto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 está atrelado à análise da relação de pertinência entre as receitas e despesas específicas da atividade econômica desenvolvida por cada contribuinte, o que, in casu, não foi feito pela d. Autoridade Fiscal.*

Passando às questões de mérito específicas ao presente caso, a impugnante alega que:

- trata-se de uma instituição de pagamento, cuja atividade foi regulamentada pela Lei Federal nº 12.865, de 2013. Ainda que essa lei seja posterior aos fatos geradores aqui discutidos, suas disposições apenas delimitaram de forma expressa os conceitos aplicáveis à atividade econômica que há muito estava sendo praticada, mas que até então não havia sido inserida no Sistema de Pagamentos Brasileiros;
- da leitura do art. 6º da Lei nº 12.865, de 2013, infere-se que as transações praticadas pelas instituições de pagamento envolvem as seguintes figuras
  1. a Instituição de Pagamento que tenha aderido a um arranjo de pagamento;
  2. o instrumento de Pagamento, que é o dispositivo utilizado para comprar os produtos/serviços (cartões de pagamento, crédito em conta de pagamento ou boletos);

3. os arranjos de pagamento criados pelo instituidor (regras e procedimentos para pagamento);
  4. o instituidor do arranjo de pagamento (por exemplo, bandeiras de cartão de crédito); e
  5. a conta de pagamento, que consiste no registro individualizado das transações em nome do usuário final;
- atua como instituição de pagamento emissora de moeda eletrônica, sendo responsável apenas pelo gerenciamento das contas de pagamento dos seus usuários, com o objetivo de disponibilizar as transações de pagamento em moeda eletrônica por meio da conversão de tais recursos em moeda física ou escritural;
  - a remuneração dos serviços de gerenciamento prestados é feita mediante a cobrança de tarifas exigidas de seus usuários, calculadas sobre o valor bruto das operações de compra e venda;
  - para viabilizar os pagamentos gerenciados e, conseqüentemente, armazenar os recursos nas contas de pagamento é imprescindível a participação de uma instituição de pagamento na modalidade credenciadora, que terá as seguintes funções: (i) habilitar recebedores para aceitação de instrumento de pagamento emitido por uma instituição de pagamento ou instituição financeira; e (ii) participar do processo de liquidação das transações de pagamento como credor perante o emissor do instrumento de pagamento, de acordo com as regras do arranjo de pagamento. Essas instituições de pagamento são, em geral, as instituições não financeiras administradoras de cartão de crédito (p. ex., Cielo, Elavon, Rede e Getnet). A impugnante formaliza com elas contratos de afiliação e acordos comerciais, para que as compras, cujo pagamento será intermediado pelo MercadoPago, possam ser efetuadas por meio de cartões de pagamento das bandeiras por elas aceitas;
  - a remuneração dos serviços prestados pelas credenciadoras é feita mediante o pagamento de “taxas de desconto”, as quais incidem sobre cada transação gerenciada pela autuada;
  - as credenciadoras mantêm relacionamento com as bandeiras e instituições financeiras emissoras dos cartões de pagamento, para verificação de saldo e segurança das informações dos adquirentes. A partir da aprovação da transação, a instituição financeira gera, perante a credenciadora, os valores solicitados, que serão transferidos para conta bancária de titularidade da impugnante no prazo previamente acordado. Ato contínuo, a autuada mantém à disposição de seus usuários (vendedores) os valores repassados pela credenciadora, os quais poderão converter esses montantes em moeda física (mediante transferência para uma conta bancária de sua indicação), ou manter como moeda escritural na sua conta de pagamento para futuras transações na plataforma da impugnante. Para conversão dos valores constantes nas contas gráficas em moeda física, a contribuinte incorre em despesas bancárias inerentes às transferências de recursos monetários;
  - além dos pagamentos por meio de cartões de pagamento, disponibiliza em sua plataforma digital a possibilidade de seus usuários efetuarem o pagamento das transações por meio de boletos bancários. Para esses casos, mantém convênios

com as instituições financeiras, com a finalidade de automatizar a emissão destes títulos, mediante o pagamento de taxas de administração;

- os serviços disponibilizados pelas instituições de pagamento e pelas instituições financeiras são imprescindíveis para que os pagamentos gerenciados sejam efetivamente realizados, uma vez que compõem a cadeia de serviços de pagamento prestados. Sem esses serviços, não seria possível dispor os meios de pagamento ao vendedor, uma vez que a impugnante não atua como instituição de pagamento credenciadora e não possui relacionamento direto com as bandeiras;
- não seria possível proceder à transferência dos recursos aportados nas contas de pagamento para conversão em moeda física sem o pagamento das taxas de transferência exigidas pelas instituições financeiras;
- não comercializa produtos, e sua atividade-fim está estritamente relacionada à administração e custódia de recursos de terceiros. Por isso, as despesas incorridas para viabilizar o gerenciamento de liquidação das obrigações assumidas por seus usuários devem ser reconhecidas como créditos para fins de apuração do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos;
- não pretende defender o aproveitamento de créditos com base em parâmetros definidos na legislação do IRPJ (despesas necessárias). O que pretende demonstrar é que, na condição de instituição de pagamento gerenciadora de valores pagos pelos clientes, não consegue operar sem os serviços prestados pelas administradoras de cartões de crédito e instituições financeiras;
- a Secretaria da Receita Federal do Brasil, ao se manifestar sobre os créditos de PIS/Pasep e Cofins das administradoras de cartões de crédito, já se posicionou no sentido de que as taxas bancárias aplicadas na intermediação de cobrança entre o usuário do cartão e o comerciante constituem insumos utilizados na prestação de serviços (Solução de Consulta nº 148, de 20/07/2012, da 9ª Região Fiscal);
- as taxas de desconto pagas às administradoras de cartão de crédito e as tarifas bancárias decorrentes da transferência de valores e emissão de boletos não se confundem com despesas financeiras, pois esses dispêndios não decorrem de empréstimos ou financiamentos concedidos. São, ao contrário, serviços necessários e imprescindíveis ao desenvolvimento da atividade-fim, sendo certo que tais despesas são tributadas pelo ISS. As administradoras de cartões são prestadoras de serviços e estão, por expressa disposição legal (Lei nº 4.595, de 1964), excluídas do sistema financeiro nacional. A RFB já se manifestou em inúmeras soluções de consulta no sentido de que *não podem ser consideradas como despesas financeiras as taxas de administração pagas pela consulente às administradoras de cartões de crédito, uma vez que não são provenientes de empréstimos ou financiamentos a ela concedidos*;
- o entendimento fixado no ADI nº 36, de 2011, não se aplica ao caso em análise. Primeiro, porque o entendimento foi ali fixado de forma genérica, sem levar em conta as especificidades das atividades econômicas desenvolvidas pelos contribuintes. Segundo, porque o entendimento estabelecido nesse ADI foi pautado em manifestações do Fisco que avaliaram a questão dos créditos de PIS/Pasep e de Cofins por parte de empresas estritamente comerciais, o que se

pode ver a partir de soluções de consulta e posicionamentos do Carf antes de sua edição;

- a atividade desenvolvida pela autuada em nada se assemelha com a atividade comercial varejista ou atacadista. Neste tipo de atividade, as taxas de administração de cartão de crédito não se revelam imprescindíveis para que o comerciante possa auferir suas receitas, diferentemente do que ocorre com a instituição gerenciadora de pagamentos;
- os softwares relativos aos contratos formalizados com as empresas Thisf Informática e Software Express Informática Ltda., dentro do contexto da atividade de gerenciamento de pagamentos desenvolvida pela autuada, se revelam imprescindíveis para a concretização das transações monetárias, pois, sem as ferramentas de automatização de venda, seria impossível o processamento dos dados dos usuários da plataforma “www.mercadopago.com.br”. A RFB já se posicionou no sentido de que os dispêndios ocorridos na manutenção de software podem ser considerados insumos, desde que este seja utilizado diretamente na operacionalização dos serviços de logística (Solução de Consulta nº 74, de 2013 – 5ª Região Fiscal);
- a fiscalização entendeu que não foram comprovadas despesas com taxas de administração de cartão de crédito no montante de R\$ 19.730.995,03. Contudo, essa diferença não se sustenta se considerados os créditos extemporâneos de 2010 e 2011, os quais estão suportados pelos extratos emitidos pelas administradoras de cartão de crédito, anexados aos autos;
- a fiscalização entendeu que a parcela de R\$ 1.119.206,88 relativa a despesas com taxas bancárias não foi comprovada. Essa diferença foi igualmente suportada por créditos extemporâneos de 2010 e 2011, que encontra lastro nos extratos emitidos pelas instituições financeiras, anexados aos autos;
- no ano de 2010, não aproveitou nenhum crédito a título de serviços utilizados como insumo, o que deixa claro o direito à utilização do crédito extemporâneo. Em relação ao ano de 2011, utilizou alguns créditos decorrentes de serviços utilizados como insumo, porém, esses valores não correspondem aos créditos extemporâneos aqui mencionados, conforme se verifica nos relatórios de apuração do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos juntados aos autos;
- o procedimento adotado pela impugnante com relação ao aproveitamento dos créditos extemporâneos encontra respaldo nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, as quais estabelecem que o crédito de PIS/Pasep e de Cofins não utilizado poderá ser aproveitado nos meses subsequentes, sem impor nenhuma providência formal para tanto;
- o Carf sedimentou entendimento de que o aproveitamento extemporâneo de crédito de PIS/Pasep e de Cofins no regime não cumulativo pode ser feito no período de apuração corrente, por seu valor nominal, nos exatos termos do que foi feito pela contribuinte (Acórdãos nº 3403-002.718, nº 3403-002.420 e nº 3401.001.577);
- os pagamentos que foram realizados pela autuada à holding responsável pela contratação dos serviços prestados pela Thisf Informática, de fato, não podem ser individualizados, pois eles foram feitos em lotes, ou seja, compreenderam o

pagamento de diversas despesas que foram objeto do contrato de rateio do grupo empresarial. Contudo, a fim de comprovar os créditos que foram apropriados, a empresa MercadoLivre.com forneceu todos os comprovantes individuais de pagamento feitos à empresa Thisf Informática, o que permite demonstrar a procedência dos valores que compuseram a base de cálculo dos créditos de PIS/Pasep e de Cofins não cumulativos;

- a integralidade das despesas com a empresa Thisf Informática foi apropriada pela impugnante, sendo certo que esses valores não foram objeto de rateio, pois os serviços prestados não poderiam ser aproveitados pelas demais empresas do grupo em razão da sua natureza. Esse fato pode ser comprovado pela declaração fornecida pela empresa MercadoLivre, holding do grupo empresarial, que atesta que essas despesas não foram aproveitadas pelas demais empresas que compõem o grupo (Ebazar e Ibazar);
- em relação às despesas com a empresa Software Express Informática Ltda., o auditor fiscal sustenta que, nos meses de janeiro, março, abril e julho de 2012, os valores lançados em Dacon são superiores aos valores contabilizados, o que resultou na glosa do montante de R\$ 42.372,50. Ocorre, que o autuante deixou de verificar que foram utilizados, nesse caso, créditos extemporâneos do período de 2010 e 2011, razão pela qual a glosa deve ser afastada.

Ao final, a impugnante requer que o auto de infração seja cancelado e, caso se entenda necessário, que seja determinada a realização de diligência para que se verifique a legitimidade dos créditos extemporâneos que foram apropriados.

A Contribuinte foi intimada do v. acórdão de primeira instância pela via postal em 09/10/2017 (Aviso de Recebimento de e-fls. 1901), apresentando o Recurso Voluntário em 08/11/2017 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 1903), pelo qual pediu a reforma parcial do acórdão recorrido para que o crédito tributário constituído seja integralmente cancelado.

Apresentado o recurso, o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio para julgamento.

É o relatório.

## VOTO

**Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.**

### **1. Pressupostos legais de admissibilidade**

**1.1. O Recurso Voluntário** é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

**1.2.** Já o **Recurso de Ofício** foi interposto em razão da procedência parcial da Impugnação da Contribuinte, sendo exonerado o crédito tributário no valor total de **R\$ 3.239.288,56**, assim demonstrado no v. Acórdão recorrido:

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (em R\$)**

P.A.	Cofins			PIS/Pasep		
	Exigido	Excluído	Mantido*	Exigido	Excluído	Mantido*
jan/12	182.263,60	59.804,07	122.459,53	39.570,39	12.983,78	26.586,61
fev/12	56.482,41	50.636,61	5.845,80	12.262,63	10.993,47	1.269,16
mar/12	339.721,25	244.440,63	95.280,62	73.755,27	53.069,35	20.685,92
abr/12	392.046,86	233.653,72	158.393,14	85.115,44	50.600,19	34.515,25
mai/12	338.976,74	278.918,27	60.058,47	73.593,63	60.554,62	13.039,01
jun/12	381.679,16	276.407,03	105.272,13	82.864,55	60.009,42	22.855,13
jul/12	472.050,45	297.807,08	174.243,37	102.484,64	64.655,48	37.829,16
ago/12	438.201,14	258.922,13	179.279,01	95.135,77	56.213,36	38.922,41
set/12	376.369,01	228.032,15	148.336,86	81.711,69	49.506,98	32.204,71

out/12	511.287,50	288.472,67	222.814,83	111.003,21	62.628,93	48.374,28
nov/12	507.791,62	231.904,21	275.887,41	110.244,23	50.347,62	59.896,61
dez/12	476.426,57	212.575,51	263.851,06	103.434,72	46.151,26	57.283,46
<b>Total</b>	<b>4.473.296,31</b>	<b>2.661.574,08</b>	<b>1.811.722,23</b>	<b>971.176,17</b>	<b>577.714,48</b>	<b>393.461,69</b>

\* Valores relativos ao principal, sobre os quais incide multa de ofício e juros de mora.

O artigo 1º da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, vigente por ocasião do julgamento em primeira instância, estabelecia como limite de alçada para Recurso de Ofício o valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Contudo, de acordo com a **Portaria do Ministro da Fazenda nº 23, de 17 de janeiro de 2023**<sup>1</sup>, atualmente o limite de alçada tem o valor total superior a **R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais)**.

Aplica-se, neste caso, o limite de alçada vigente na data de apreciação do recurso em segunda instância, na forma prevista pela **Súmula CARF nº 103**<sup>2</sup>.

Sobre a matéria, colaciono as seguintes decisões:

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

<sup>1</sup> Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

<sup>2</sup> Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Período de apuração: 01/04/2000 a 31/03/2001, 01/05/2001 a 31/12/2002, 01/12/2003 a 31/12/2003

REGIMENTO INTERNO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. LIMITE DE ALÇADA.

Súmula CARF nº 103. Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. **(Acórdão nº 9303-010.179 – PAF nº 18471.001968/2004-12 – Relatora: Conselheira Érika Costa Camargos Autran)**

#### **ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do fato gerador: 29/08/2003

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº103. LIMITE DE ALÇADA. NORMA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, conforme disposição da Súmula CARF nº 103. No caso concreto, não deve ser conhecido o recurso de ofício contra decisão de primeira instância que exonerou o contribuinte do pagamento de multa no valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, c/c o artigo 1º da Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008, a qual, por tratar-se de norma processual, é aplicada imediatamente, em detrimento à legislação vigente à época da interposição do recurso, 17 de agosto de 2007, quando era estabelecido limite de alçada inferior àquele.

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DOS VALORES EXONERADOS. IMPOSSIBILIDADE.

A interpretação do inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, afasta a atualização monetária dos tributos e encargos de multa para a verificação do limite de alçada para o recurso de ofício. **(Acórdão nº 9303-008.203 – PAF nº 10074.000411/2004-27 – Relator: Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos)**

#### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DO VALOR DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO. MOMENTO DA VERIFICAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 103.

A Portaria MF nº 63/2017 elevou para R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais) o valor mínimo da exoneração do crédito e penalidades promovida pelas Delegacias Regionais de Julgamento para dar ensejo à interposição válida de Recurso de Ofício.

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Ainda que, quando da prolação de Acórdão que cancela determinada exação, a monta exonerada enquadrava-se na hipótese de Recurso de Ofício, o derradeiro momento da verificação do limite do valor de alçada é na apreciação do feito pelo Julgador da 2ª

Instância administrativa. (Acórdão nº 1402-003.515 – PAF nº 13005.722067/2011-61 – Relator: Conselheiro Paulo Mateus Ciccone)

Por incidência da Súmula CARF nº 103 e, considerando o valor do crédito tributário exonerado ser inferior ao limite de alçada atual, resta impossibilitado o conhecimento do Recurso de Ofício.

## 2. Objeto do Recurso Voluntário

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre Auto de Infração originado da glosa de créditos de PIS e COFINS, por concluir a Autoridade Fiscal de origem que os serviços adquiridos pelo Recorrente não se enquadrariam no conceito de insumo trazido pelas Instruções Normativas RFB nºs 247/02 e 404/02, para fins de aproveitamento de créditos da não-cumulatividade destas contribuições.

A Autoridade Fiscal entendeu que:

- as despesas decorrentes de taxas de administração de cartão de crédito, despesas bancárias e com licença e manutenção de software não poderiam gerar direito a crédito de PIS e COFINS, por falta de amparo legal e pela vedação imposta no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 36/2011;
- diversos créditos foram apropriados indevidamente pela empresa Recorrente, tendo em vista que **(i)** alguns créditos não estavam contabilizados no período de apuração que foram laçados no DACON; e **(ii)** a Recorrente não conseguiu individualizar os valores que foram objeto de rateio de despesas com a holding **Mercadolivre.com**.

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP manteve parcialmente o lançamento de ofício, afastando as glosas sobre despesas bancárias, despesas com tarifas de cartão de crédito/débito e com licença de software. Entendendo que são diretamente relacionadas ao objeto social do Recorrente, qual seja, a prestação de serviços de gerenciamento de pagamento, razão pela qual o fundamento utilizado pelo Agente Fiscal não poderia prevalecer.

Em relação aos créditos supostamente não contabilizados, apesar de ter sido demonstrado na defesa administrativa que tais valores se trata de créditos extemporâneos, o Órgão Julgador entendeu que a empresa Recorrente deveria ter apurado os créditos respeitando o mês de aquisição dos serviços e retificando os respectivos DACON's. Com isso, foi mantido o Auto de Infração.

Em síntese, a controvérsia remanescente a ser analisada neste litígio versa sobre as seguintes matérias:

- ✓ aproveitamento de créditos extemporâneos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS;
- ✓ créditos decorrentes dos serviços prestados pela empresa *Thisf Informática*.

Cumprido observar que, com relação aos créditos decorrentes dos serviços prestados pela empresa *Thisf Informática*, alegou a defesa alteração de critério jurídico pela DRJ de origem.

Não obstante tratar de matéria preliminar, entendo que os argumentos da defesa se confundem com o mérito, motivo pelo qual deixo para analisar de forma conjunta com as despesas em referência.

### 3. Mérito

#### 3.1. Do aproveitamento de créditos extemporâneos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS

A Autoridade Fiscal efetuou a glosa dos créditos extemporâneos por entender que não estavam contabilizados no período de apuração que foram lançados no DICON, motivo pelo qual o aproveitamento foi considerado indevido.

A defesa argumentou que o aproveitamento dos créditos extemporâneos encontra respaldo nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, as quais estabelecem que o crédito de PIS/Pasep e de Cofins não utilizado poderá ser aproveitado nos meses subsequentes, sem impor nenhuma providência formal para tanto.

O ilustre Julgador de primeira instância manteve a conclusão da Fiscalização, fundamentando que:

Para o aproveitamento desses créditos, a contribuinte deveria tê-los apurado respeitando o mês da aquisição dos serviços e retificando os respectivos DIcons. A retificação dos DIcons é imprescindível, pois esta é a forma para evidenciar a apuração do crédito e o controle de sua utilização ao longo do tempo. O surgimento de um direito de crédito extemporâneo somente no momento de sua utilização, sem que esteja demonstrada anteriormente sua apuração e sua natureza, inviabilizaria a verificação de sua correção.

Não se trata de atribuir maior valor à forma que ao conteúdo, em detrimento do direito, mas sim de se exigir a forma necessária para que se viabilize a concretização do conteúdo e a possibilidade de sua verificação, no caso, do alegado direito ao crédito.

Portanto, a manutenção da glosa sobre os créditos aproveitados extemporaneamente partiu da premissa de imprescindível retificação dos DICON's.

**Entendo que assiste razão à Recorrente.**

Desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da data de aquisição do insumo, bem como demonstrada a inexistência de aproveitamento em outros períodos, não há expressa exigência de prévia retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) para aproveitamento de créditos extemporâneos.

O § 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 resguarda o direito de o contribuinte aproveitar de forma extemporânea créditos tributários, uma vez que estabelece de maneira clara que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Neste sentido já se posicionou este Tribunal Administrativo, a exemplo dos v. **Acórdãos nºs 9303-004.562 e 9303-006.248**, proferidos pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme Ementa abaixo:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do DACON por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de “Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração.

Também a EFDNIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins).

No r. voto condutor do v. Acórdão em referência, foi destacado que no Ato Declaratório Executivo ADE Cofins nº 20, de 14/03/2012, que revogou o ADE nº 34, de 2010, foi mantida a previsão para os lançamentos de créditos extemporâneos de PIS/COFINS.

Igualmente destaco o v. **Acórdão nº 9303-004.550**, proferido com a seguinte Ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006, 01/01/2008 a 31/12/2008

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do DACON por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006, 01/01/2008 a 31/12/2008

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do DACON por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. **(Acórdão nº 9303-004.550 – PAF: 19515.720869/2012-44)**

No Acórdão da 3ª Turma da CSRF, a Ilustre Conselheira Relatora Vanessa Marini Cecconello fundamentou seu voto condutor com a seguinte conclusão:

O advento da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, não alterou a sistemática determinada pelo §4º, art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e nº 10.833/03, pois limitou-se a dispor que os pedidos de ressarcimentos poderiam ser apurados apenas no encerramento do trimestre, o que não significa que os saldos acumulados anteriormente não poderiam ser incluídos na pretensão de ressarcimento.

Portanto, o ato normativo teve por escopo apenas estabelecer o período mínimo de um trimestre para o contribuinte solicitar o ressarcimento dos créditos acumulados, sem prejudicar os créditos apurados anteriormente a um determinado trimestre.

**Destaco, ainda, o v. Acórdão nº 9303-008.635:**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/10/2008

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. SEM NECESSIDADE PRÉVIA DE RETIFICAÇÃO DO DACON. POSSIBILIDADE.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do DACON por parte do contribuinte. **(Acórdão nº 9303-008.635 – PAF: 10932.720088/2012-64)**

No julgamento em referência, a Ilustre Conselheira Érika Camargo Autran assim concluiu em seu r. voto vencedor:

(...) não há necessidade de a contribuinte retificar o DACON antes, para somente após aproveitar os créditos em período seguinte. No curso de uma fiscalização ou diligência, constatado incongruência nos dados do DACON (ou de outra declaração entregue pelos contribuintes, inclusive a DCTF), os cálculos do tributo devido devem ser refeitos de modo a resultar em lançamento de ofício ou em proveito do sujeito passivo. Na hipótese de incongruência favorável ao contribuinte nada impede que a administração tributária adote as providências cabíveis, dispensando-se exigências que podem ser supridas por ato da própria administração. É o que se dá no caso sob análise, já que o processamento do DACON pode ser feito pela RFB. Para tanto basta instituir controles nos sistemas eletrônicos, a registrar a alteração feita.

Não me parece razoável que, após a contribuinte explicar a apuração do crédito em período seguinte e requerer o aproveitamento extemporâneo, dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado este lhe seja negado sob a justificativa de não ter sido retificada previamente uma obrigação acessória.

O fato de o DACON não ter sido retificado há de ser relevado, por não haver dúvida quanto ao crédito correspondente às aquisições das notas fiscais acima mencionadas.

Na linha da interpretação ora adotada, já existe, inclusive, decisão de Superintendência da RFB dizendo da desnecessidade de retificação de DCTF, em hipótese que se afigura semelhante à presente situação. Refiro-me à Solução de Consulta da Disit da 3ª RF nº 35, de 30/08/2005, com o seguinte teor, verbis:

*ASSUNTO: Obrigações Acessórias*

*EMENTA:*

*COMPENSAÇÃO. DCTF RETIFICADORA. A compensação de créditos tributários declarados como saldos a pagar na DCTF com créditos apurados em eventos supervenientes ao período de apuração daqueles créditos tributários obriga o sujeito passivo à entrega de Declaração de Compensação, sendo desnecessária a entrega de DCTF retificadora que tenha por fim informar a compensação efetuada. DCTF é confissão relativa e que a RFB não pode tê-la como definitiva, omitindo-se de realizar a diligências necessárias à apuração na contabilidade e escrita fiscal.*

*Pelos fundamentos acima, e levando em conta o § 4º do art. 3º, tanto da Lei nº 10.637/2002 (PIS) quanto da Lei nº 10.833/2003 (Cofins), segundo o qual o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, dou provimento parcial para admitir os créditos relativos às aquisições das notas fiscais de fornecedores anexadas à Manifestação de Inconformidade e aproveitadas no mês seguinte ao de emissão."*

A matéria, também, já foi enfrentada pela Terceira Turma da Câmara Superior onde foi decidido pela possibilidade da utilização dos créditos extemporâneos sem necessidade prévia retificação do DACON por parte do contribuinte. O voto

vencedor do Acórdão da lavra do Ilustre Conselheiro Charles Mayer de Castro detalha a posição adotada pela maioria, e peço vênha para incluir e fazer dele as minhas razões de decidir quanto a esta matéria.

**No mesmo sentido:**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI**

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/10/2008

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. RECOLHIMENTO DE IPI A MAIOR. RESTITUIÇÃO. POSSIBILIDADE.

Se o contribuinte efetua, no Livro Registro de Apuração do IPI, um creditamento extemporâneo em determinado período de apuração, mas recolhe um valor de IPI, para esse período de apuração, apurado sem computar o crédito extemporâneo escriturado, a consequência é a formação de indébito restituível no período.

PER/DCOMP. PAGAMENTO A MAIOR. CRÉDITO PREVIAMENTE ALOCADO EM DCTF NÃO RETIFICADA. PRODUÇÃO DE PROVA APÓS O INDEFERIMENTO PELA DRF. POSSIBILIDADE. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. ART. 16 DO DECRETO Nº 70.235/72.

Se a contribuinte não retifica DCTF na qual equivocadamente vinculou crédito posteriormente lançado em DCOMP, nem por isso a compensação deverá ser não-homologada.

Havendo início de prova quando da apresentação da manifestação de inconformidade, poderá a contribuinte, aproveitar o processo administrativo para produzir prova hábil a demonstrar o desacerto das informações prestadas na DCTF.

PER/DCOMP. RESSARCIMENTO TRIMESTRAL E RESTITUIÇÃO MENSAL. MESMOS FATOS CONTROVERTIDOS. PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE.

A prova pericial e documental realizada no âmbito de PER/DCOMP ressarcitória de saldo credor trimestral do IPI pode ser aproveitada em PER/DCOMP restitutória de indébito de IPI de mês desse mesmo trimestre, uma vez que os fatos controvertidos subjacentes (idoneidade dos créditos extemporâneos lançados) são rigorosamente os mesmos. **(Acórdão nº 9303-008.471 – PAF 10830.917549/2009-62)**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Para fins de cálculo do rateio proporcional dos créditos, deve-se parâmetro para o reconhecimento da efetiva realização da exportação a data em que houve o embarque para o exterior, conforme averbação no SISCOMEX.

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. INSUMO. ALCANCE.

O alcance do termo “insumo”, no art. 3º, I, “b”, das Lei 10.833/2003, deve observar os ditames insculpidos no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, com efeito de recurso repetitivo, devendo-se observar, entre outros elementos, as premissas trazidas pelo Parecer Normativo COSIT 5/2018. Gastos com estadia e traslado de empregados, passagens aéreas e hospedagens, cessão de mão de obra de motorista de passageiros, locação de veículos, sem conexão direta com a atividade da empresa não se adequam ao conceito consagrado pela jurisprudência administrativa e judicial, não gerando direito ao crédito.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Consoante art. 3º, § 4º da Lei nº 10.833/03, o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes, não havendo norma que imponha limites temporais que não o prazo de cinco anos para sua escrituração como crédito. **(Acórdão nº 3401-005.961 - PAF: 12585.720316/2011-38)**

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2010, 01/04/2011 a 30/06/2011, 01/08/2011 a 31/08/2011, 01/11/2011 a 30/11/2011

PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. INSUMO. ALCANCE.

O alcance do termo “insumo”, insculpido no art. 3º, I, “b”, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não pode ser equiparado restritivamente aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, próprios da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, tal como detalhado no PN CST 65/79, tampouco extenso como os conceitos de custo de produção e despesas operacionais da legislação do IRPJ, arts. 290 e 299 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), consistindo em bens e serviços, inerentes e necessários à atividade da empresa, adquiridos e empregados diretamente na área de produção, desde que sofram a incidência das contribuições não cumulativas na etapa anterior da cadeia produtiva.

**CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

**Consoante art. 3º, § 4º da Lei nº 10.833/03, o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes, não havendo norma que imponha a retificação das DACONs para que seja alocado no período de apuração a que se refira o dispêndio.**

ALUGUÉIS. DIREITO DE CRÉDITO. DELIMITAÇÃO.

O direito de crédito relativo aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na empresa, previsto no art. 3º, IV das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03,

compreende apenas a retribuição pelo uso e gozo da coisa não fungível, nos contratos de locação, como regulado pelo art. 565 e ss. do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), não englobando as despesas condominiais e demais taxas sob responsabilidade dos locatários, bem assim, as contraprestações financeiras, a cargo dos parceiros públicos, nos contratos administrativos de concessão das parcerias público-privadas.

**BENEFÍCIO FISCAL ESTADUAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCIDÊNCIA. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.**

Afastada a hipótese de caracterização do crédito presumido concedido pelo Estado do Bahia, através do Decreto nº 6.734/97, como subvenção para investimento, inaplicável as disposições do art. 21 da Lei nº 11.941/2009, então vigente, enquadrando-se o benefício fiscal em comento no conceito amplo de receita veiculado no art. 1º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, submetendo-se à incidência das contribuições de que tratam.

Recurso voluntário provido em parte. **(Acórdão nº 3401-004.022 – PAF: 10580.731409/2013-74)** (sem destaque no texto original)

Observo que a CSRF atualmente alterou o posicionamento e vem concluindo pela exigência da retificação do DACON no trimestre em que o crédito extemporâneo for aproveitado. Neste sentido, cito os Acórdãos nºs 9303-010.080 e 9303-009.739.

Todavia, com a devida vênia ao recente direcionamento, esta Relatora filia-se ao entendimento esposado pelos respectivos votos vencidos que mantêm a conclusão anterior, ou seja, sobre a desnecessidade de retificação do DACON, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e demonstrada a inexistência de aproveitamento em outros períodos, conforme votos acima reproduzidos, os quais adoto como fundamentação.

Observo que no presente caso a legitimidade dos créditos não foi questionada pela Fiscalização, sendo a glosa referente apenas à apropriação extemporânea. Com isso, a controvérsia a ser analisada versa sobre a possibilidade de aproveitamento na forma realizada pela Contribuinte.

E, em razão dos fundamentos acima, entendo que deve ser acatada a utilização extemporânea sem a obrigatoriedade de retificação prévia das respectivas declarações.

Ademais, ressalto a necessária atenção à busca pela verdade material, aplicada constantemente por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como já decidido neste Colegiado em situações análogas, bem como por outras Turmas, a exemplo do Acórdão nº 3201-002.518, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção, cuja Ementa abaixo transcrevo:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 20/08/2014

**ERRO FORMAL PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL PREVALÊNCIA.**

Embora a DCTF seja o documento válido para constituir o crédito tributário, se o contribuinte demonstra que as informações nela constantes estão erradas, pois foram por ele prestadas equivocadamente, deve ser observado o princípio da verdade material, afastando quaisquer atos da autoridade fiscal que tenham se baseado em informações equivocadas.

DCTF COM INFORMAÇÕES ERRADAS. TRIBUTO PAGO INDEVIDAMENTE. CRÉDITO EXISTENTE. HOMOLOGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO.

A COFINS apurada e recolhida sob a sistemática cumulativa, quando o contribuinte submetia-se a não cumulatividade, em competência cujo saldo de COFINS a pagar, segundo esta sistemática foi zero, consubstancia-se em recolhimento indevido. Crédito apto a ser utilizado em compensação, cuja homologação deve ser reconhecida.

Diante de tais fundamentos, assiste razão à defesa, motivo pelo qual devem ser afastadas as conclusões da Unidade de Origem e decisão recorrida, para o fim de que seja permitido o aproveitamento de créditos extemporâneos glosados pela Fiscalização, desde que comprovada pela Contribuinte a não utilização em períodos anteriores, o que poderá ser apurado por ocasião da liquidação desta decisão.

### **3.2. Dos créditos decorrentes dos serviços prestados pela empresa *Thisf Informática*.**

As glosas dos créditos originados dos serviços prestados pela empresa *Thisf Informática* ocorreram por concluir a Autoridade Fiscal que a Recorrente não conseguiu individualizar os valores que foram objeto de rateio de despesas com a *holding* MercadoLivre.com.

Argumentou a defesa que:

- os *softwares* relativos aos contratos formalizados com as empresas *Thisf Informática* e *Software Express Informática Ltda.*, dentro do contexto da atividade de gerenciamento de pagamentos desenvolvida pela autuada, se revelam imprescindíveis para a concretização das transações monetárias, pois, sem as ferramentas de automatização de venda, seria impossível o processamento dos dados dos usuários da plataforma “www.mercadopago.com.br”.
- os pagamentos que foram realizados pela autuada à *holding* responsável pela contratação dos serviços prestados pela *Thisf Informática*, de fato, não podem ser individualizados, pois eles foram feitos em lotes, ou seja, compreenderam o pagamento de diversas despesas que foram objeto do contrato de rateio do grupo empresarial. Contudo, a fim de comprovar os créditos que foram apropriados, a empresa MercadoLivre.com forneceu todos os comprovantes individuais de pagamento feitos à empresa *Thisf Informática*, o que permite demonstrar a procedência dos valores que

compuseram a base de cálculo dos créditos de PIS/Pasep e de Cofins não cumulativos;

- a integralidade das despesas com a empresa Thisf Informática foi apropriada pela impugnante, sendo certo que esses valores não foram objeto de rateio, pois os serviços prestados não poderiam ser aproveitados pelas demais empresas do grupo em razão da sua natureza. Esse fato pode ser comprovado pela declaração fornecida pela empresa MercadoLivre, *holding* do grupo empresarial, que atesta que essas despesas não foram aproveitadas pelas demais empresas que compõem o grupo (Ebazar e Ibazar).

**Neste ponto não assiste razão à defesa.**

Conforme relatório, cumpre observar que, inicialmente o contribuinte afirmou que a holding MercadoLivre, identificada como tomadora dos serviços nas notas fiscais da empresa *Thisf Informática Ltda.*, efetuava os pagamentos das despesas, as quais eram rateadas entre as empresas do grupo, inclusive a Mercadopago.

Instado a elucidar a forma de rateio de despesas e identificar as contas contábeis, datas e valores dos lançamentos das notas fiscais emitidas pela referida prestadora de serviços, a contribuinte afirmou *que algumas despesas podem incorrer somente sobre uma empresa do grupo por não fazerem parte da natureza das demais empresas*. Concluiu dizendo que *as despesas da THISF INFORMÁTICA estão contabilizadas juntamente com outras despesas advindas do rateio, razão pela qual não é possível identificar individualmente referida despesa*.

E corretamente esclareceu a Autoridade Fiscal que a forma de rateio de despesas administrativas pode, em tese, ficar a critério da contribuinte, **desde que tais operações estejam de acordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que não levem a um resultado diferente do legítimo, assim como devem permitir a suficiente clareza e segurança para a verificação e os controles por parte da autoridade fiscal.**

Igualmente assiste razão à Autoridade Fiscal ao concluir que ao não contabilizar individualmente as despesas com a *Thisf Informática Ltda.*, a Recorrente, além de não atender à legislação e aos princípios contábeis, deixa de cumprir o estabelecido em seu próprio Contrato de Rateio, que em seu item 2.5 estabelece que as partes *deverão manter registros adequados e detalhados de todas as transações relacionadas ao presente instrumento*.

Com relação ao argumento da defesa, de que os *softwares* relativos aos contratos formalizados com as empresas Thisf Informática e Software Express Informática Ltda., dentro do contexto da atividade de gerenciamento de pagamentos desenvolvida pela autuada, se revelam imprescindíveis para a concretização das transações monetárias, cumpre observar que a glosa decorreu da falta de escrituração destacada dos atos relacionados com o rateio de despesas com a Thisf Informática Ltda.

E neste exato sentido seguiu o v. Acórdão recorrido, ao concluir que:

Com relação às despesas com a Thisf Informática Ltda., como informa o auditor fiscal, há um contrato de rateio de despesas entre a MercadoLivre.com Atividades de Internet Ltda. e a autuada, para regular a execução da estrutura de gestão (fl. 268/274). Segundo esse contrato, a MercadoLivre.com Atividades de Internet Ltda. deve enviar mensalmente uma nota de débito para a impugnante com descrição detalhada dos custos e despesas incorridos durante o mês precedente (cláusula 2.3). Além disso, nele está previsto, como ressaltou o auditor fiscal, que as partes deverão *manter registros adequados e detalhados de todas as transações relacionadas ao presente instrumento* (cláusula 2.5).

Como bem disse o autuante, *a forma de rateio de despesas administrativas pode, em tese, ficar a critério da contribuinte, desde que tais operações estejam de acordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que não levem a um resultado diferente do legítimo, assim como devem permitir a suficiente clareza e segurança para a verificação e os controles por parte da autoridade fiscal.*

Por essa razão, é sempre necessário que a contribuinte, em atendimento à legislação vigente, aos princípios contábeis e mesmo ao seu próprio contrato com a holding, contabilize todas as suas despesas, rateadas ou não, de forma individualizada, permitindo assim a verificação da correção de seu procedimento por parte do auditor fiscal.

No caso concreto, a autuada contabilizou as despesas com a Thisf Informática Ltda. juntamente com outras não permitindo, como ela própria afirma, que se identificasse individualmente essas despesas.

Na sua defesa, a impugnante ratifica a informação anterior, ou seja, de que os pagamentos realizados à holding responsável pela contratação dos serviços prestados pela Thisf Informática Ltda. não podem ser individualizados, pois foram feitos em lotes. Alega ainda que todas as despesas com essa empresa teriam sido apropriadas somente por ela, e não teriam sido objeto de rateio, pois os serviços prestados não poderiam ser aproveitados pelas demais empresas do grupo, em razão de sua natureza. No intuito de corroborar suas alegações, juntou aos autos os comprovantes individuais de pagamentos feitos à Thisf Informática Ltda. e uma declaração fornecida pela empresa MercadoLivre.com Atividades de Internet Ltda. atestando que essas despesas não foram aproveitadas pelas demais empresas que compõem o grupo.

O fato é que o contrato com a Thisf Informática Ltda. foi feito com a MercadoLivre.com Atividades de Internet Ltda. Por sua vez, os pagamentos também foram feitos diretamente pela MercadoLivre.com Atividades de Internet Ltda. Não há nada nos autos comprovando que os serviços foram prestados apenas à autuada.

No que tange à citada declaração da MercadoLivre.com Atividades de Internet Ltda., evidentemente ela não comprova que as despesas com a Thisf Informática Ltda. dizem respeito a serviços prestados exclusivamente à impugnante, uma vez

que não se trata de declaração da prestadora de serviços, mas apenas da holding à qual pertence a atuada. Isso é como se a própria impugnante quisesse confirmar sua alegação com uma declaração dela mesma.

Na verdade, se sua alegação fosse correta, o que a atuada deveria fazer seria trazer aos autos declaração da prestadora de serviços e outros documentos que comprovassem que os serviços prestados somente poderiam ter servido a ela, e a mais nenhuma das empresas do grupo.

No entanto, os documentos juntados aos autos pela impugnante se restringem à citada declaração, aos comprovantes de pagamentos feitos pela MercadoLivre.com Atividades de Internet Ltda. à Thisf Informática Ltda., bem como ao contrato entre essas duas empresas.

Ressalte-se, ainda, que, conforme a cláusula 1 do contrato entre a MercadoLivre.com Atividades de Internet Ltda. e a Thisf Informática Ltda. os serviços pela Thisf Informática Ltda poderiam ser prestados para quaisquer empresas do mesmo grupo econômico da CONTRATANTE, mediante instrumento contratual específico. Ou seja, para que o serviço fosse prestado diretamente à atuada deveria haver instrumento contratual específico, o que não foi trazido aos autos.

Por essas razões não há como acatar as alegações da impugnante, não podendo aqui ser considerados os créditos utilizados decorrentes das despesas com a empresa Thisf Informática Ltda.

Pelas mesmas razões demonstradas pelo ilustre Julgador *a quo*, entendo que está correta a decisão recorrida, que abordou detidamente as razões pelas quais manteve a glosa em referência, não havendo, portanto, que se falar em alteração de critério jurídico, tampouco em reversão da glosa realizada pela Autoridade Fiscal.

#### **4. Dispositivo**

Ante o exposto, **(i)** não conheço do Recurso de Ofício; e **(ii)** conheço e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a glosa sobre os créditos extemporâneos aproveitados pela Recorrente, desde que comprovados quanto à existência e não utilização em duplicidade, devendo a Unidade de Origem proceder à apuração do valor do direito creditório por ocasião da liquidação da decisão.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos**