



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10825.731086/2022-90
ACÓRDÃO	3102-003.158 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IFOOD COM AGÊNCIA DE RESTAURANTES ONLINE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2019

RECEITAS DECORRENTES DE ATIVIDADES DE DESENVOLVIMENTO DE SOFTWARES E SEU LICENCIAMENTO. REGIME NÃO-CUMULATIVO.

Nos termos do art. 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003, estão sujeitas ao regime cumulativo apenas as receitas auferidas (i) por empresas prestadoras de serviços de informática, (ii) desde que decorrentes das atividades de desenvolvimento de softwares e o seu respectivo licenciamento ou cessão de uso. Receitas que não se enquadram nessas condições sujeitam-se ao regime da não-cumulatividade.

DESPESAS COM PUBLICIDADE, PROPAGANDA E MARKETING. INSUMOS. ENQUADRAMENTO.

Despesas com publicidade, propaganda e marketing não se enquadram na definição de insumos nos termos do decidido pelo STJ no âmbito do REsp 1.221.170/PR.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO. NECESSIDADE DE CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

O aproveitamento dos créditos extemporâneos está condicionado ao cumprimento das respectivas obrigações acessórias.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Não há necessidade de diligência quando os elementos dos autos são suficientes para o julgamento do pleito.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2019

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP o quanto decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado em votar da seguinte forma: i) por unanimidade, em conhecer do recurso e rejeitar a preliminar suscitada; ii) por voto de qualidade, para: a) rejeitar a proposta de diligência para a verificação dos créditos extemporâneos feita pela conselheira Sabrina Coutinho Barbosa. Vencidos os conselheiros Joana Maria de Oliveira Guimarães, Sabrina Coutinho Barbosa e Wilson Antônio de Souza Correa; b) no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Joana Maria de Oliveira Guimarães, Sabrina Coutinho Barbosa e Wilson Antônio de Souza Correa, que entendiam pelo cancelamento integral da autuação. Manifestaram intenção de declarar voto as conselheiras Joana Maria de Oliveira Guimarães e Sabrina Coutinho Barbosa

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luis Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Wilson Antonio de Souza Correa, Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, transcrevo trechos do acórdão recorrido:

Trata-se do lançamento de ofício da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep relativas a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2019 a 31/12/2019, nos valores totais, respectivamente, de R\$ 148.256.882,38 e R\$ 30.189.370,55, incluindo principal, multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 12/2022 (fls. 02/15).

Consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 16/45 que a contribuinte apurou as contribuições em tela em desacordo com a legislação, nos termos que seguem reproduzidos:

“2. DAS INFRAÇÕES APURADAS:

Da análise das receitas informadas nos Registros M210/M610 [TABELA 1 - M210_M610 -DETALHAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO], identificamos:

- Apuração de três tipos de contribuições:

Contribuição Não-Cumulativa - Alíquota Básica (1,65% e 7,6%);

Contribuição Não-Cumulativa - Alíquota Diferenciada (0,65% e 4%);

Contribuição Cumulativa - Alíquota Básica (0,65% e 3%)

2- No mês de janeiro informou valores em “Ajustes de redução”.

3- Nos demais meses verificamos aplicação de alíquotas efetivas menores que as devidas.

INFRAÇÃO 1 - DAS RECEITAS INDEVIDAMENTE TRIBUTADAS COMO CUMULATIVAS:

(...)

Dessa forma, temos:

1- Primeiro, a fiscalizada, muito embora tenha dentre outras atividades, o “desenvolvimento e licenciamento de programas de computador customizáveis”, não é uma empresa de serviço de informática;

2- Os softwares licenciados pela fiscalizada foram desenvolvidos e fornecidos por terceiros prestadores de serviço (Pessoa Jurídica), contratados pela fiscalizada.

Portanto, para que essas receitas se enquadram no regime cumulativo, tem que se satisfazer os dois pontos acima mencionados, o que não se verifica.

Assim, entendemos que essas receitas, tabela abaixo, enquadradas indevidamente pelo fiscalizada como receitas sujeitas ao regime cumulativo, devem ser reclassificadas para o regime NÃO-CUMULATIVO.

(...)

INFRAÇÃO 2 - DAS RECEITAS NÃO-CUMULATIVAS – ALÍQUOTA EFETIVA MENOR

(...)

Dessa forma, considerando que, as alíquotas efetivas apuradas a menor foram decorrentes da exclusão do ISS da base de cálculo; a obtenção de sentença favorável para a exclusão do ISS da base de cálculo;o sobrestamento do feito, conforme decisão acima;

As parcelas das contribuições do PIS e da Cofins, incidentes sobre o ISS excluído da base de cálculo, serão objeto de lançamento com sua exigibilidade suspensão por força de sentença judicial.

A partir da resposta ao TIF 4, elaboramos as [TABELA 2 - RECALCULO DA CONTRIBUIÇÃO DO PIS] e [TABELA 3 - RECALCULO DA CONTRIBUIÇÃO DA COFINS], onde demonstramos as parcelas do ISS excluídos nas receitas não-cumulativas declaradas e sobre as receitas cumulativas reenquadradas para não-cumulativas, resultando nas contribuições do PIS e da Cofins a serem exigidas com sua exigibilidade suspensa.

(...)

CONSOLIDAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS - INFRAÇÕES 1 E 2

Face as infrações apuradas (infração 1 e 2), efetuamos a reconstituição dos valores informados nos Registros M210/M610, resultando na [TABELA 4 - M210_M610 -DETALHAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO RECALCULADA], onde apuramos os novos valores das contribuições devidas.

Entretanto, para a apuração final, mister se fez a análise dos créditos, conforme segue.

INFRAÇÃO 3 - GLOSA DE CRÉDITOS DO PRÓPRIO PERÍODO - DESPESAS DE PROPAGANDA E MARKETING

Dos Registros M100/M500 [TABELA 5 - M100_M500_CRÉDITO], observamos que:

- tomou créditos sobre receitas no mercado interno e externo, com predominância sobre aquisição de serviços utilizados como serviços.
- efetuou acréscimos de créditos nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, setembro e novembro.
- e a partir de março passou a apurar saldo de créditos a utilizar em períodos futuros em decorrência dos acréscimos de créditos descritos no parágrafo anterior.

(...)

Sobre esta questão, a Receita Federal vem reiteradamente manifestando, através de Soluções de Consulta, que as despesas de propaganda e marketing não dão direito a crédito.

Dessa forma, da EFD-Contribuições, temos:

Glosa A170 - PUBLICIDADE E MARKETING

Segundo resposta da fiscalizada indicando as contas representativas de despesas com publicidade e marketing, elaboramos a [TABELA 6 - A170 – ITENS DE DOCUMENTOS – PUBLICIDADE E MARKETING], num total de R\$ 236.968.722,70, sobre o qual foram tomados créditos indevidamente ficando, portanto, sujeito à glosa.

(...)

GLOSA C170 - DESPESA ANTECIPADA DE MARKETING Neste Bloco registrou como “mercadoria para revenda” (coluna “Descrição Tipo do Item de Itens”).

Entretanto, na coluna “Descrição do Item de Itens” encontramos a descrição “DESPESA ANTECIPADA DE MARKETING”, totalizando R\$ 6.624.924,12 [TABELA 7 - C170 - ITENS DO DOCUMENTO].

Selecionado os respectivos fornecedores, efetuamos as baixas das NFe por elas emitidas tendo a fiscalizada como destinatário e elaboramos as seguintes tabelas:

[TABELA 8 - I01 - PRODUTOS E SERVIÇOS]

[TABELA 9 - H01 - DETALHAMENTO DE PRODUTOS E SERVIÇOS Despesa Antecipada de Marketing]

Das informações nelas contidas pudemos constatar que se trata de compras de diversos materiais, com caráter de publicidade e marketing, tais como: Mochila Térmica, Bolsa Térmica, Japona, Jaqueta, Caixa Térmica, camisetas etc.

(...)

Dessa forma, há de ser glosadas os créditos tomados sobre as despesas relacionadas nos Blocos A e C, acima citados, por se enquadrarem como despesas de propaganda e marketing, como bem esclareceu o fiscalizada em sua resposta, que segue: “Marketing: O grupo de despesa de marketing reúne despesas essenciais para divulgação e maximização do conhecimento da operação da Requerente no mercado em que ela atua”.

GLOSA F100 - VOUCHER MARKETING

No Registro F100, foram informadas as seguintes operações com direito a créditos: – Voucher Marketing (conta 314010001) e Custos Com Serviços Adquirentes (conta 511010003), no total de R\$ 406.334.142,05.

(...)

Do acima transcrito, sobre as despesas de "Voucher Marketing", podemos inferir duas características:

- 1) Possuem o condão de “descontos concedidos”, o que não dá direito a crédito;
- 2) Subsidiariamente, possuem caráter publicitário, “esforços de marketing para fomentar as transações feitas em ambiente digital”.

Assim, não há como se creditar sobre os valores lançados a título de "Voucher Marketing", no total de R\$ 339.582.256,61 [TABELA 10 - F100 - VOUCHER MARKETING].

(...)

INFRAÇÃO 4 - GLOSA DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

Nos Registros M100/M500 [TABELA 5 - M100_M500_CRÉDITO], informou créditos no campo “Total do acréscimo” o total de R\$ 11.767.688,94 de PIS e R\$ 54.202,688,51 de Cofins.

Esses acréscimos foram informados nos Registros M110/M510 [TABELA 11 - M110_M510 -AJUSTES DO CRÉDITO] como sendo “ajuste oriundo de outras situações”.

(...)

Portanto, a fiscalizada registrou os créditos extemporâneos como “Total do acréscimo” nos registros M100/M500 e detalhou como “ajuste oriundo de outras situações”, nos registros M110/M510.

Esta forma utilizada pela fiscalizada não encontra guarida nas normas vigentes como a seguir demonstramos.

(...)

DA RETIFICAÇÃO DA EFD-CONTRIBUIÇÕES

(...)

Pelo acima exposto, a fiscalizada deveria retificar a declaração atual,

- 1- Excluindo os acréscimos de créditos (Valor Total dos Ajustes de Acréscimo) informados no REGISTRO M100/M500;
- 2- Efetuar as retificações das EFD-Contribuições que se encontram dentro do prazo decadencial;
- 3- Controlar os eventuais de saldos de créditos fiscais de períodos anteriores ao da atual escrituração, bem como eventual saldo credor apurado no próprio período da escrituração.
- 4- Reafirmamos que o procedimento adotado pela fiscaliza de aproveitamento de créditos extemporâneos através dos Registro M100/M500 (Valor Total dos Ajustes de Acréscimo), não encontra amparo nas normas legais.

(...)

Dessa forma, não tendo retificado as declarações anteriores para a apropriação dos respectivos créditos e apuração e controle de possíveis créditos remanescentes, esses créditos são passíveis de glosa.

DO MÉRITO DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

Dos registros M110/M510, meses de janeiro e fevereiro, no campo “Descrição Resumida do Ajuste”, constatamos tratar-se de créditos oriundos de VOUCHER MARKETING, LOGISTICA e ADQUIRENTE.

Dessa forma, conforme discorrido na “INFRAÇÃO 3”, os créditos extemporâneos decorrentes das despesas com VOUCHER MARKETING são indedutíveis.

(...)

DA CONSOLIDAÇÃO DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS GLOSADOS

Dessa forma, efetuamos a glosa dos créditos extemporâneos, informados como “Total do acréscimo”, nos Registros M100/M500, da seguinte forma:

Glosa Crédito Extemporâneo - Mérito: decorrentes de despesas com VOUCHER MARKETING, por trata-se de despesas de publicidade e/ou despesas administrativas e por descumprimento das normas acessórias estabelecidas no Guia Prático EFD-Contribuições.

Glosa Crédito Extemporâneo - Forma: Referente CUSTOS COM SERVICOS ADQUIRENTES/CUSTO OL, por descumprimento das normas acessórias estabelecidas no Guia Prático EFD-Contribuições.

(...)

DA CONSOLIDAÇÃO DOS CRÉDITOS GLOSADOS

Das INFRAÇÕES 3 (GLOSA DE CRÉDITOS DO PRÓPRIO PERÍODO - DESPESAS DE PROPAGANDA E MARKETING) e INFRAÇÃO 4 (GLOSA DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS), elaboramos a [TABELA 12 - M100_CRÉDITO_PIS RECALCULADO] e [TABELA 13 -M500_CRÉDITO_COFINS RECALCULADO], onde apuramos os novos créditos disponíveis e considerados na apuração final.

(...)

DA APURAÇÃO FINAL Concluindo, temos:

No item “CONSOLIDAÇÃO DAS INFRAÇÕES 1 E 2 – CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS” apuramos as contribuições devidas, conforme [TABELA 4 - M210_M610 - DETALHAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO RECALCULADA];

No item “DA CONSOLIDAÇÃO DOS CRÉDITOS GLOSADOS”, apuramos os créditos disponíveis após a glosas efetuadas [TABELA 12 - M100_CRÉDITO_PIS RECALCULADO] e [TABELA 13 -M500_CRÉDITO_COFINS RECALCULADO].

Isto posto, juntando os novos valores apurados de débitos e créditos, elaboramos [TABELA 14 - M210_M610 - DETALHAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO DO PIS E DA COFINS RECALCULADA] onde demonstramos os valores das contribuições abaixo.

A COFINS Exigível e o PIS Exigível, serão objeto do presente lançamento.

(...)

Já os valores correspondentes ao PIS com Exigibilidade Suspensa e a COFINS com Exigibilidade Suspensa, incidentes sobre o ISS excluído da base de cálculo, serão formalizados através do processo nº 10825.731087/2022-34.”

Cientificada em 06/12/2022 (fl. 397), a contribuinte apresentou, em 04/01/2023 (fl. 401), a impugnação de fls. 404/474, da qual em síntese consta:

a) Nulidade do AI em Razão da Precariedade da Ação Fiscal – Violação do Art. 142 do CTN. A prova da ocorrência do nascimento da obrigação tributária com a perfeita subsunção do fato à norma geral e abstrata, é ônus da Administração

Pública, como determina o artigo 142 do CTN. Entretanto, no presente caso, o que se verifica é a existência de um AI superficial e precário, que (i) sequer se aprofundou sobre a origem dos softwares licenciados pela Impugnante, a despeito de autuá-la como se fossem desenvolvidos por terceiros e (ii) de forma arbitrária, determina que as despesas incorridas pela Impugnante e que são essenciais ao funcionamento da Plataforma iFood não seriam passíveis de creditamento, pretensamente por não serem necessárias à sua atividade, sem sequer entender a singularidade da atividade de prestação de serviço de intermediação por meio de plataforma eletrônica. E, não bastasse a evidente carência de motivação quanto à suposta não qualificação da Impugnante como empresa de serviços de informática, há também uma nítida nulidade em razão da fundamentação fiscal lastreada em erros de fato e de direito, relacionada aos desenvolvedores dos softwares licenciados pela Impugnante. cumpre mencionar que o presente trabalho fiscal também se revela precário, na medida em que a D. Autoridade Fiscal, ao reenquadrar as despesas no regime não-cumulativo, incorreu em dois erros de cálculo: (i) deixou de considerar a integralidade os créditos de PIS e Cofins registrados pela Impugnante e (ii) deixou de considerar os pagamentos de PIS e Cofins efetuados pela Impugnante, apurados no regime cumulativo. De forma semelhante, com relação à suposta Infração 02, a d. Autoridade Fiscal ignora a atividade da Impugnante para glosar o crédito relativo às despesas incorridas com serviços de publicidade e propaganda, que são incorridas exatamente para que a Impugnante possa manter a Plataforma iFood apta à intermediação comercial em um sistema de rede. A glosa dos créditos é realizada sob o único fundamento de que “a Receita Federal vem reiteradamente manifestando, através de Soluções de Consulta, que as despesas de propaganda e marketing não dão direito a crédito”. Assim, é evidente a existência de um trabalho de fiscalização extremamente raso, que culminou na lavratura de um AI repleto de erros de fato e de direito, sendo imperiosa, portando, a declaração de sua nulidade, sob pena de ofensa ao art. 142, do CTN. Tal conclusão decorre do fato de que o AI: (a) Não traz uma linha sequer para embasar a conclusão de que a Impugnante não seria empresa do setor de informática (a despeito de desenvolver e licenciar softwares); (b) Incorre em evidente erro de fato, ao não se aprofundar sobre a origem dos softwares licenciados pela Impugnante, assumindo a premissa equivocada de que teriam sido desenvolvidos por terceiros; (c) Incorre em evidente erro de direito, restringindo indevidamente o art. 10, inciso XXV da Lei nº 10.833/2003, ao rejeitar a tributação cumulativa das receitas dos licenciamentos dos softwares da Impugnante sob o pretexto de que esses foram desenvolvidos e fornecidos por terceiros; (d) Incorre em inegável erro de cálculo na reclassificação das receitas de licenciamento de software para o regime não cumulativo; e (e) de forma arbitrária, determina que as despesas incorridas pela Impugnante não seriam passíveis de creditamento, pretensamente por não serem necessárias à sua atividade, sem sequer entender a singularidade da atividade de prestação de serviço de intermediação por meio de plataforma eletrônica.

b) Natureza Jurídica da Atividade da Impugnante. Das Obrigações Assumidas Perante os Estabelecimentos Cadastrados. A Impugnante se dedica, principalmente, às atividades de (i) intermediação de negócios mediante plataforma eletrônica, cujo objetivo final é conectar as partes interessadas em fornecer e adquirir produtos e contratar serviços e (ii) licenciamento de software, desenvolvido internamente, para os Estabelecimentos Cadastrados.

b.1) A atividade de intermediação de negócios mediante plataforma eletrônica se denota como uma atividade complexa, que pressupõe o cumprimento de diversas obrigações com a finalidade de garantir a viabilidade de sua atividade. Dentre as obrigações assumidas por essas empresas no bojo da atividade de intermediação, temos (i) garantir uma ótima experiência aos usuários; (ii) promover e aumentar a visibilidade dos Estabelecimentos cadastrados; (iii) permitir a integração com provedores de serviços de dados e de “adquirência”, de modo a garantir a segurança das operações; (iv) dentre outras. E é óbvio que todos esses objetivos são alcançados por meio de ações gerais de publicidade relacionadas à divulgação e/ou promoção da plataforma eletrônica, os quais são responsáveis por gerar um efeito de ampliação e visualização dos Estabelecimentos Cadastrados, bem como dos seus produtos e serviços, aumentando a confiabilidade dos Usuários. Nesse sentido, a cláusula 2.1 do Termos e Condições Gerais de Contratação do iFood.com Agência de Restaurantes Online S.A. (“Contrato de Agência”) (Doc. 04), firmado pela Impugnante junto aos Estabelecimentos Cadastrados, que deixa claro a sua obrigação de promoção das atividades do restaurante no território brasileiro por meio da Plataforma iFood. Assim, seja em razão da essencialidade para a manutenção da sua operação, inserida no contexto de ecossistema de rede, seja em razão das obrigações assumidas contratualmente pela Impugnante no âmbito dos Contratos de Agência, fica claro que os dispêndios com publicidade e propaganda são inerentes à prestação de serviços de intermediação mediante plataforma eletrônica.

b.2) Além da atividade de intermediação mediante plataforma eletrônica, a Impugnante também realiza a disponibilização de ferramentas para a gestão das atividades dos Estabelecimentos Cadastrados. Isso se faz mediante o licenciamento dos softwares desenvolvidos internamente e de sua propriedade, a título oneroso, para os Estabelecimentos Cadastrados. Trata-se de dois softwares distintos, denominados “Gestor de Pedidos” e o “Portal do Parceiro”. O Gestor de Pedidos é a ferramenta utilizada pelo estabelecimento comercial que o permite receber e confirmar pedidos, entrar em contato com consumidores etc. Referidos softwares são de propriedade da Impugnante e foram desenvolvidos internamente por sua base de funcionários, levando em consideração tanto a especificidade de uma prestação de serviço de intermediação de negócios mediante plataforma eletrônica, quanto o seu diferencial competitivo de mercado.

c) Da Suposta Infração 1 – Da Tributação Cumulativa das Receitas de Licenciamento de Software. Nos termos do art. 10, inciso XXV, da Lei nº

10.833/2003, há dois requisitos impostos pela legislação para aplicação do regime cumulativo, quais sejam: (i) tratar-se de empresa de serviço de informática e (ii) tratar-se de receita decorrente de licenciamento ou cessão de direito de uso de software. Especificamente com relação ao requisito “i”, há na legislação federal o conceito de empresa prestadora de serviços de tecnologia da informação e serviços de tecnologia da informação e comunicação, conforme §4º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 17/09/2008, sendo que, para fins de tributação pelas contribuições destinadas à seguridade social, de que trata a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a Lei nº 11.774/2008 determina que as empresas que possuem como atividade o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação sejam enquadradas como empresas do segmento de informática. Nesse ponto, deve-se destacar que as atividades de licenciamento de seus softwares são exercidas em estrita obediência ao objeto social da Impugnante, conforme indicado em seu Estatuto (art. 3º deste). De igual sorte, como já mencionado, a Impugnante possui como atividade econômica registrada em seu CNPJ o “Desenvolvimento e licenciamento de programas de computador customizáveis”, atividade enumerada sob o CNAE nº 62.02-3-00. Além disso, o já mencionado “Termos e Condições Gerais de Contratação do iFood.com Agência de Restaurantes Online S.A.” (fls. 338 a 343) (Doc. 04), comprova, inequivocamente, que a Impugnante é remunerada pelos Estabelecimentos Cadastrados através de uma mensalidade “correspondente a uma remuneração mensal fixa, como contrapartida ao licenciamento não exclusivo do uso dos Softwares”, sendo tais softwares de propriedade da própria Impugnante. Considerando essa prestação de serviço, a Impugnante emite Notas Fiscais de Serviços (“NFS-e”) de licenciamento de uso de software (Item 1.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/200313) em relação às mensalidades recebidas (Doc. 06). Assim, considerando que a Impugnante (i) realiza o licenciamento de softwares para os Estabelecimentos Cadastrados, (ii) possui as mencionadas atividades como parte de seu objeto social, e (iii) possui o respectivo CNAE (i.e., 62.02-3-00) relativo ao desenvolvimento e licenciamento de programas de computador, fica claro que ela atende expressamente ao conceito da legislação federal de empresa prestadora de “serviços de tecnologia da informação e serviços de tecnologia da informação e comunicação” (art. 14, § 4º, inciso V, Lei nº 11.774/2008), sendo imperativa a sua qualificação como empresa de serviços de informática. Ademais, a Impugnante é a responsável por desenvolver seus próprios softwares, os quais são, posteriormente, licenciados a terceiros. E mesmo que assim não fosse, há claro erro de direito na interpretação da d. Autoridade Fiscal, na medida em que a lei não exclui do conceito de empresas de serviço de informática aquela que, eventualmente, licencie softwares de terceiros. Especificamente com relação ao erro de fato, a Impugnante ressalta que os softwares licenciados são desenvolvidos pela própria empresa, por seus desenvolvedores internos. Corroborando essa conclusão, veja-se a própria Ficha Cadastral dos desenvolvedores contratados pela Impugnante e que ficam lotados, especificamente, na filial em Campinas/SP, dedicados ao

desenvolvimento de seus softwares (Doc. 07). Em idêntico sentido, são as informações contidas no Relatório Anual de Informações Sociais (“RAIS”) da Impugnante referente ao ano de 2019 (Doc. 08), que indicam uma extensa gama de mais de 2.000 (dois mil) profissionais, cuja função é o desenvolvimento dos softwares que serão licenciados para estabelecimentos parceiros. Ainda, o desenvolvimento próprio e a manutenção dos softwares são tão essenciais para a Impugnante que são estabelecidas metas específicas para os funcionários e colaboradores da área de tecnologia e informática, havendo impacto direto na remuneração e bonificação desses trabalhadores para o desenvolvimento dos softwares “Gestor de Pedidos” e “Portal do Parceiro”, que são exatamente os softwares licenciados de forma onerosa aos estabelecimentos comerciais. Em adição, a Impugnante apresenta os principais aspectos e procedimentos próprios da arquitetura dos seus softwares, que igualmente comprovam que a autoria e desenvolvimento dos seus programas de computação é realizada internamente. Como se verifica dos repositórios principais (Core) dos softwares da Impugnante (i.e., Portal do Parceiro e Gestor de Pedidos), fica claro o desenvolvimento dos sistemas a partir de uma série de registros no histórico contido nos mencionados repositórios (Doc. 09). Isso porque, como os engenheiros, analistas e desenvolvedores de software da Impugnante utilizam a tecnologia ‘GIT’ em seus sistemas para armazenamento e versionamento dos códigos fonte, todas as informações e comandos aplicados nos softwares da Impugnante ficam registrados, o que permite o controle preciso de cada interação de desenvolvedores com os respectivos códigos-fontes. Para referência das etapas de desenvolvimento, reproduz duas métricas para identificação dos arquivos contidos nos repositórios (fls. 436/437). Nesse diapasão, para referência, nota-se algumas das linhas de código do software Portal do Parceiro, relativas aos arquivos do sistema com sufixos “- contributors” e “-commits”, respectivamente, com referência aos colaboradores da Impugnante que se dedicaram às contribuições no desenvolvimento dos programas (fls. 437/438). Como se verifica, fica comprovado que os softwares licenciados pela Impugnante são desenvolvidos e alterados internamente, por equipe de profissionais registrados como funcionários da própria Impugnante. E nem se alegue que o erro de fato cometido pela D. Autoridade Fiscal com relação ao desenvolvimento dos softwares licenciados pela Impugnante teria sido originado pela própria Impugnante, a partir de resposta dada ao Termo de Intimação Fiscal nº 01. Isso porque, na referida resposta, foi esclarecida a existência de despesas incorridas pela Impugnante junto a terceiros com a obtenção de licenças de uso de softwares para uso próprio da Impugnante, na gestão de sua própria administração. Não se menciona, na referida resposta, os softwares desenvolvidos pela Impugnante e licenciados aos Estabelecimentos Cadastrados, que são geradores de receitas para a Impugnante. A Impugnante é a única titular e efetiva desenvolvedora dos softwares que utiliza para sua atividade econômica principal, auferindo receitas a partir do licenciamento mensal de seus programas de computação aos Estabelecimentos Cadastrados. Diferentemente, os softwares adquiridos junto a terceiros

constituem despesas que podem se referir a uma pluralidade de aplicações necessárias para a administração da própria Impugnante, como por exemplo a licença de uso da plataforma da Amazon Web Services (“AWS”); do software de gestão de RH, do software de gestão de folha de pagamento, do software de comunicação interna dos funcionários, dentre outros. Mas independentemente da razão do erro de fato indicado acima, nota-se, ainda, a existência de um evidente erro de direito por parte da d. Autoridade Fiscal. Isso porque, a legislação de regência, em nenhum momento, exigiu que a atividade de licenciamento de software fosse exercida apenas pela pessoa jurídica que o desenvolveu. Nesse ponto, cumpre esclarecer que a legislação de regência apenas excetuou da apuração pelo regime cumulativo as receitas decorrentes de software importado, conforme nota-se do § 2º do art. 10º da Lei nº 10.833/2003 - o que não tem qualquer similitude com o caso em análise. Tanto é assim que a própria E. RFB já reconheceu, mesmo para os casos em que os softwares foram produzidos sob encomenda, que o encomendante também será “o titular dos direitos relativos ao programa de computador” (Solução de Consulta COSIT nº 130/2016), sendo inequívoco o seu poder potestativo para licenciar o uso dos softwares de sua titularidade. Dessa forma, não há qualquer base legal, fática ou mesmo lógica para a D. Autoridade Fiscal pretender restringir a literalidade do art. 10, inciso XXV da Lei nº 10.833/2003 apenas para os casos em que o contribuinte licenciar softwares desenvolvidos por ele – tanto que não há sequer menção na norma a tal pretensão requisito. Inclusive, deve-se notar, também, que a Lei nº 13.429, de 31 de março de 2017 (“Lei nº 13.429/2017”), que alterou uma série de dispositivos da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974 (que versa sobre o trabalho temporário nas empresas urbanas), em especial, o § 3º do art. 9º, que dispõe que “[o] contrato de trabalho temporário pode versar sobre o desenvolvimento de atividades-meio e atividades-fim a serem executadas na empresa tomadora de serviços”. A referida lei legitimou expressamente a possibilidade de terceirização em todas as atividades da empresa, incluindo em suas atividades-fim, tendo referida previsão sido, inclusive, validada pelo STF no bojo das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (“ADIs”) nº 5685 e 5695. Deve-se concluir que a tributação cumulativa das receitas derivadas do licenciamento dos softwares da Impugnante está em linha com o exigido no art. 10, inciso XXV, da Lei nº 10.833/2003, sendo completamente improcedente a presente exigência fiscal. Sendo assim, o cancelamento integral da Infração nº 01 do AI em epígrafe é medida que se impõe.

d) Da Suposta Infração 2 – Do Direito aos Créditos de PIS e COFINS sobre Despesas com Publicidade e Propaganda e Concessão de Voucher. Referidas despesas, escrituradas nos blocos A170, C170 e F100 da EFD-Contribuições, referem-se (i) aos serviços de marketing e propaganda, (ii) à aquisição de diversos materiais com caráter publicitário, como Mochila Térmica, Bolsa Térmica, Japona, Jaqueta, Caixa Térmica, camisetas, e (iii) à concessão de Vouchers. Frise-se que a despeito de referidas despesas terem naturezas distintas, considerando que todas elas são incorridas na execução e manutenção da atividade da Impugnante e com o

mesmo objetivo, o presente tópico se aplicará para todas elas. A despeito de apresentar sua defesa segregada entre a essencialidade das despesas com publicidade e propaganda (relativamente aos itens “i” e “ii” supra) e a essencialidade das despesas com concessão de voucher (item “iii” supra), há três pontos comuns fundamentais para a discussão, quais sejam: (i) a ausência de compreensão da atividade de intermediação de negócios mediante plataforma eletrônica pela D. Autoridade Fiscal; (ii) a necessidade de se manter a plataforma como um ecossistema de rede, que contemple a atração de Usuários e Estabelecimentos Cadastrados, para a conclusão da intermediação comercial no referido ambiente; e (iii) necessidade de cumprir o contrato celebrado com os Estabelecimentos Comerciais.

d.1) É premissa da caracterização de determinada despesa como insumo a investigação sobre as atividades e/ou processo produtivo do contribuinte, para entender a sua correlação. Portanto, no limite, é possível afirmar que, até o momento, a RFB não analisou situações concretas envolvendo despesas com publicidade no contexto da atividade da Impugnante, qual seja, a intermediação de operações comerciais por meio de plataforma eletrônica. Nas poucas oportunidades em que a RFB se manifestou sobre o assunto, o fez em face de atividades econômicas totalmente distintas da atividade da Impugnante, em que as despesas com publicidade e propaganda são essenciais para a existência e manutenção da Plataforma iFood como um ecossistema de rede, apta à conclusão dos negócios comerciais intermediados. Em outras palavras, diferentemente dos casos já analisados pela RFB, no caso da Impugnante, a plataforma não subsiste sem a devida promoção e abrangência e sem o seu notório conhecimento, como um ecossistema de rede, atraindo Usuários (interessados em adquirir produtos e serviços) e Estabelecimentos Cadastrados (estabelecimentos comerciais interessados em divulgar e vender produtos e serviços). Dado o exposto, fica claro o equívoco da conclusão da D. Autoridade Fiscal de, sob o argumento de existência de entendimento reiterado da RFB, realizar a glosa desses créditos.

d.2) Especificamente com relação às despesas incorridas pela Impugnante com publicidade e propaganda, trata-se de despesas afetas diretamente à atividade de prestação de serviço realizada por ela, seja em razão da sua essencialidade para garantir o efeito de rede em sua operação (como mencionado, o efeito rede é essencial para subsistência da operação de intermediação mediante plataforma eletrônica), seja porque a Impugnante tem o dever contratual de promover a marca e os produtos dos Estabelecimentos Cadastrados. Para o cumprimento dessa obrigação, a Impugnante informa que contratou um seleto grupo de fornecedores. Da análise dos contratos firmados junto a esses fornecedores, verifica-se uma extensa gama de objetos, os quais possuem o mesmo objetivo, qual seja: o fortalecimento da Plataforma iFood e a promoção dos Estabelecimentos Cadastrados garantindo o efeito de rede em sua operação. Dentre tais fornecedores e contratos, destacamos os indicados no Doc. 10, os quais representam a parcela mais significativa do total de gastos com publicidade

e propaganda incorridos pela Impugnante. Da análise dos respectivos objetos, fica claro que as despesas com publicidade e propaganda visam permitir o cumprimento das diversas obrigações impostas à Impugnante no bojo da prestação de serviço de intermediação de negócios por meio de plataforma eletrônica, dentre elas (i) garantir uma ótima experiência aos Usuários; (ii) promover e aumentar a visibilidade dos Estabelecimentos Cadastrados; e (iii) fortalecer a confiança e credibilidade da Plataforma iFood. A abrangência nacional da Plataforma iFood apenas foi atingida graças aos gastos relevantes realizados com propaganda e publicidade. E aqui, diga-se, não se trata apenas de esforço de captação de clientes, mas de efetiva construção da plataforma como um ecossistema de rede. Ou seja, trata-se de um gasto essencial para a própria existência da Plataforma eletrônica de titularidade da Impugnante. Nesse contexto, cumpre mencionar o estudo da consultoria GO Associados, intitulado “A Imprescindibilidade e a Relevância de Dispendios Especificamente Relacionados ao Mercado Online” (Doc. 11), onde se buscou verificar se os gastos com os insumos considerados (os chamados adnetwork, aquisição e tecnologia) são positivamente correlacionados com o desempenho das empresas, em termos de receitas geradas, número de novos acessos e número de usuários angariados. Ou seja, uma empresa independente realizou um estudo imparcial que conseguiu comprovar a essencialidade das despesas de publicidade e propaganda, não apenas do ponto de vista de melhoria de performance, mas como de própria sobrevivência da plataforma inserida em ecossistema de rede, haja vista a conclusão do estudo no sentido que “subtração de tais gastos implica na impossibilidade da prestação dos serviços ou, no mínimo, no substancial perda de qualidade do serviço”. No mesmo sentido, visando tornar tangível esses ganhos, a Impugnante realizou, internamente, um estudo exemplificativo denominado “Custo de Aquisição” do período de 01/2019 a 11/2022 (Doc. 12), onde foi possível identificar o efeito dos seus gastos com publicidade e propaganda na captação de novos Usuários, comparado com a aderência orgânica, constatando-se que 1.412.340 novos Usuários realizaram a instalação do App da Plataforma iFood de forma “orgânica”. Por outro lado, 1.105.418 novos Usuários instalaram o App da Plataforma iFood em razão de alguma ação promocional (ou seja, uma ação “paga”) da Impugnante. Isso evidencia que cerca de 43% das novas instalações decorrem diretamente das atividades de publicidade e propaganda daquele mês. Pode-se verificar também que o número de instalações no mês de agosto de 2019, decorrentes dos investimentos em publicidade e propaganda, superam as instalações do App de forma “orgânica”. Nesse mesmo estudo “Custo de Aquisição”, também foi mapeado como esse aumento dos valores de gastos com publicidade gera novos Usuários, de modo que é possível notar que há uma relação constante entre o aumento desse investimento (no gráfico a seguir, na sigla “CAC”) e o aumento de novos Usuários (no gráfico a seguir, na sigla “New Users”), quando aquele decresce, este também possui uma tendência de decréscimo. No mesmo sentido, especificamente com relação a despesas de propaganda e publicidade com mídias pagas, a Impugnante chama atenção para o

contrato com a empresa Suno Comunicação Integrada LTDA (“Suno”), dado que é o fornecedor mais relevante do período autuado, que integra o objeto de glosa no bloco A170, conforme notas fiscais anexas (Doc. 13). A Suno é a responsável por planejar e realizar as estratégias de marketing que serão veiculadas na Globo, e cuidou de uma campanha de inserção de marketing na novela “A Dona do Pedaço”. Referida campanha resultou em grande impacto, tanto do ponto de vista de geração de pedidos dentro da Plataforma iFood, quanto do aumento de Estabelecimentos Cadastrados. O gráfico reproduzido à fl. 453 (Doc. 14) demonstra especificamente o notório e expressivo impacto das inserções na novela “A Dona do Pedaço” nesse incremento. Isso bem demonstra a relação direta entre a campanha de publicidade e o aumento de negócios gerados, culminando na viabilização da atividade da Impugnante, de intermediação de negócios mediante plataforma eletrônica. Nesse mesmo sentido, veja-se outro Estudo realizado internamente pela Impugnante (Doc. 15), que também demonstra, de forma clara, o impacto desta ação na aquisição de novos Usuários. Além do impacto em estimular o incremento desse Ecossistema de Rede e a aproximação das partes na Plataforma iFood, o trabalho da Suno também gera grande impacto na percepção que o mercado de consumo (os Usuários e os usuários potenciais) tem sobre a Impugnante. Nesse sentido, veja-se slide elaborado pela própria Impugnante (Doc. 16) para acompanhando interno de resultados, em que se vê que no período de agosto a outubro de 2019 houve um expressivo aumento de preferência pela Plataforma iFood (“New Customers”, “Share of Voice” e “Brand Preference”), além do já comentado incremento de novas instalações do Aplicativo (“Total Installs”) e pedidos (“Total Orders”). Corroborando, ainda, a relevância das despesas com propaganda e publicidade, cite-se que elas são, inclusive, primordiais para o fortalecimento da credibilidade dos usuários acerca da própria Plataforma iFood e, nesse sentido, veja-se matéria do Datafolha de 12/07/2022, comprovando que a plataforma iFood é uma das preferidas dos brasileiros (fl. 455). Ainda, a Impugnante também realizou estudo interno (Doc. 17) com a indicação do crescimento de diversas marcas do seu setor, sendo que da análise do referido gráfico verifica-se a relevância do seu crescimento, considerando os investimentos efetuados em propaganda e publicidade. Ainda nesse sentido, é fato que nos dias de hoje o nome “iFood” é utilizado para substituir o próprio conceito de entrega de refeição (delivery). Nesse sentido, muitas vezes as pessoas dizem “vou pedir um iFood” como sinônimo de “vou pedir um delivery” ou “vou pedir refeição por meio de uma plataforma digital”. À luz do exposto, é fato inquestionável que as despesas com publicidade, propaganda e marketing se revelam essenciais ao desenvolvimento da atividade econômica da Impugnante, haja vista que seu custo é intrínseco à sua atividade, ao ativar mecanismos vitais do seu negócio, qual seja, o efeito rede da Plataforma iFood. Ora, para uma empresa que se dedica à intermediação de negócios por meio de uma plataforma digital, deter a plataforma e mantê-la como preferência de usuários e de Estabelecimentos Cadastrados é crítico para a operação. Tratase do principal componente de um ativo intangível – a plataforma

eletrônica com efeito de rede – que viabiliza a operação. Caso a plataforma existisse, porém não fosse de conhecimento geral e de confiabilidade reconhecida, não atrairia usuários, não havendo qualquer estabelecimento comercial ela cadastrado para realizar suas vendas. Além disso, como já mencionado, tais gastos com publicidade e propaganda não são realizados de forma discricionária pela Impugnante, mas também de forma compulsória, até mesmo por obrigação contratual assumida perante os Estabelecimentos Cadastrados. Nesse sentido, oportuno rememorar que o próprio Contrato de Agência firmado pela Impugnante junto aos Estabelecimentos Cadastrados prevê, na cláusula 2.1, a obrigação de “promoção” desses estabelecimentos. É dizer, não apenas a viabilização da operação comercial, mas a efetiva promoção dos estabelecimentos. Desta feita, fica claro que os gastos em propaganda e publicidade tem relação direta com o aumento de usuários e da concretização de pedidos da Plataforma de titularidade da Impugnante, de modo que, sem eles, a Impugnante teria evidente impacto em sua receita. Não porque a publicidade e propaganda é mera ferramenta de melhora de performance, mas porque está é pressuposto da obrigação correlata ao serviço prestado pela Impugnante de intermediação de negócios mediante plataforma digital.

d.3) A conclusão acima também se verifica para os gastos relacionados aos vouchers emitidos e utilizados pelos Usuários nos Estabelecimentos Cadastrados. Isso porque se trata de gasto da Impugnante para gerar ou aumentar o engajamento dos Usuários, sendo parte da sua estratégia de desenvolvimento da plataforma, crescimento e efeito de rede. No desenvolvimento de suas atividades, a Impugnante disponibiliza Vouchers promocionais para serem utilizados pelos Usuários junto aos Estabelecimentos Cadastrados, no valor final do pedido feito. Objetiva-se com isso que os Usuários da Plataforma iFood sejam estimulados a aderir à Plataforma ou utilizá-la de maneira recorrente, levando-os a aumentar seu consumo junto aos Estabelecimentos Cadastrados e, consequentemente, aumentar o interesse de tais estabelecimentos pela Plataforma iFood e o volume de receitas de operações intermediadas. Ou seja, a Impugnante, através destes Vouchers, atua com esforços de marketing para fomentar as transações feitas em ambiente digital. Os valores dos Vouchers são concedidos pela Impugnante aos Usuários e são pagos pela Impugnante diretamente aos Estabelecimentos Cadastrados – como despesas próprias da Impugnante incorridas junto a tais estabelecimentos, em razão da operação de fornecimento de alimentos ou produtos (sem custo para os Usuários). Nesse sentido, fica claro que não se trata, como pretendeu a D. Fiscalização enquadrar, de descontos deferidos pela própria Impugnante no preço cobrado dos Usuários em razão da prestação de serviço de intermediação. Trata-se de incentivo para que os Usuários tenham uma preferência clara pela Plataforma iFood, em detrimento de outros ambientes de intermediação. E a Impugnante, para custear tal incentivo, paga para o Estabelecimento Cadastrado o valor pelo fornecimento de bens. Tais despesas são sempre incorridas pela Impugnante junto aos Estabelecimentos Comerciais terceiros, razão pela qual o crédito é escriturado no bloco F100 – procedimento

que a Impugnante entende regular, na medida em que este ponto sequer é questionado pela D. Autoridade Fiscal. E, para tais despesas com voucher, a mesma conclusão do tópico acima se aplica, acerca da essencialidade da despesa com publicidade e propaganda. Nesse sentido, a Impugnante apresenta outro estudo interno (Doc. 18) denominado CRM Vouchers que demonstra o impacto da concessão desses vouchers para o primeiro pedido ou a Usuários já existentes, de modo a fomentar a realização de negócios na Plataforma iFood, e o qual evidencia que o crescimento de vouchers gera o incremento de manutenção de Usuários. No mesmo sentido, o impacto dos vouchers para a atividade da Impugnante foi consolidado no Estudo da Ilumeo Instituição de Análises Independentes (Doc. 19), que comprovou um aumento no número de Usuários e de primeiros pedidos em razão do aumento do gasto com vouchers. Como se verifica, os gastos com vouchers apresentam um impacto considerável na geração de novos pedidos (14,7%), com quase o mesmo nível de intensidade dos esforços offline (ações em TV, rádio e presenciais, que não estão vinculadas a meios digitais), que significa que ações de concessão de voucher são tão importantes quanto as ações offline para gerar o impacto necessário para a Plataforma iFood como um ecossistema de rede. Se analisados também sob a técnica do “Teste de Subtração” adotado pela própria Administração Tributária, é possível verificar que os Vouchers são grandes motivadores do aumento de adesão de novos Usuários e engajamento dos já existentes em sua base. Para corroborar essa conclusão, veja-se estudo interno (Doc. 20) elaborado pela Impugnante com a indicação dos motivos para usuários abandonarem a plataforma, sendo que o fato de “não conseguir usar os cupons” é o segundo motivo de maior abandono da plataforma. Ainda, a Impugnante tem um Estudo denominado “Cohort” (Doc. 21) em que foi possível mapear a eficiência da concessão de cupons e no qual é possível identificar que a concessão de Vouchers gera incremento do número de Usuários na Plataforma iFood, os quais podem manter-se ativos, transacionando com os Estabelecimentos Cadastrados e gerando novos pedidos.

d.4) A despeito de a atividade da Impugnante ser bastante inovadora e de não haver ainda julgados reiterados sobre a matéria, pode-se verificar situações já analisadas pelo CARF em que se considera a atividade como um todo e a essencialidade do gasto com propaganda e publicidade. Veja-se nesse sentido o julgamento pela 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, nos autos do Processo nº 19515.721360/2017-23, que envolvia a empresa VISA do Brasil Empreendimentos LTDA. (“Visa”). Nesse caso, a administração tributária também glosou créditos relacionado com dispêndios de propaganda e marketing, sob o argumento que não haveria correlação com a atividade desenvolvida pela Visa. Contudo, de acordo com a Relatora do Acórdão citado, “a necessária relação de vinculação entre receitas e despesas, foi analisada sob o aspecto coloquial, pelo senso comum, sem se adentrar às questões técnicas e regras próprias do mercado aplicáveis ao segmento de atuação do contribuinte”. Quando promovida essa análise (o que se objetiva com a presente Impugnação), e considerando a existência de cláusula contratual em que a Visa se obriga a “ações gerais de

marketing relacionadas à divulgação e/ou promoção dos produtos da marca “VISA”, o serviço prestado pela Visa estaria relacionado ao marketing, motivo pelo qual os créditos seriam legítimos. A análise casuística da Relatora possui elementos de interesse para o deslinde do caso concreto, haja vista que o propósito da Visa com sua estratégia de marketing é semelhante ao que ora se vislumbra na consecução das atividades da Impugnante. Veja que, de forma semelhante ao que ocorre com a Visa, o objetivo da publicidade realizada pela Impugnante é o fortalecimento da sua própria Plataforma eletrônica com um efeito de rede e, com isso, incrementar a adesão de novos Usuários e a promoção de Estabelecimentos Cadastrados. Não obstante a Relatora afirme que a Visa não obteve receita de qualquer outra atividade, mas apenas receitas vinculadas a contratos cujo objeto é essencialmente a realização de atividades de marketing, isso não afasta a aplicação deste racional ao caso concreto, já que, a despeito de a obrigação de promoção comercial do nome, marca e produtos dos Estabelecimentos Cadastrados não ser exclusiva, ela é parte da obrigação contratada junto à Impugnante e até pressuposto da consecução da atividade de intermediação mediante plataforma eletrônica.

e) Da Suposta Infração 3 – Do Direito ao Crédito Independentemente do Momento de Apropriação: Créditos Extemporâneos. Como já discorrido, as Leis de nºs 10.637/02 e 10.833/03, em seus artigos 3º, preveem o direito de as pessoas jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo à apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da Cofins no mês em que a despesa foi incorrida ou o bem foi adquirido. Da análise do dispositivo, resta claro que o regime de competência disciplina que as receitas e despesas são apropriadas ao período em função de sua ocorrência e da sua vinculação (i.e., das despesas à receita), independentemente dos seus reflexos no caixa. Nessa toada, na hipótese do não aproveitamento do crédito do PIS e da Cofins no mês de referência do dispêndio, ou seja, no mês da competência, as Leis de nºs 10.637/02 e 10.833/03 dispõe, nos termos do §4º do art. 3º., que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”. Ou seja, o que se depreende de mera leitura da legislação correlata é que é expressamente autorizado o aproveitamento extemporâneo de créditos do PIS e da Cofins mediante a devida vinculação entre crédito e despesa, fato que resta incontroverso nos presentes autos. A esse teor, como é sabido, existem apenas dois requisitos para a apropriação extemporânea dos créditos do PIS e da Cofins: (i) que não sejam atualizados monetariamente e (ii) que sejam apropriados dentro do prazo de 5 (cinco) anos. Tais requisitos são estabelecidos, respectivamente, pelo artigo 13 da Lei nº 10.833/03 e pelo artigo 1º do Decreto nº 20.910/32. É importante destacar que a legislação aplicável à matéria, qual seja, as supracitadas Leis de nºs 10.637/02 e 10.833/03, não dispõe sobre os procedimentos que devem ser adotados pelo contribuinte para fins de creditamento, tampouco as Instruções Normativas de nºs 2.055/21 e 2.121/22, relacionadas ao assunto. Embora no passado tenha havido previsão para o registro de créditos extemporâneos no âmbito de obrigações acessórias do contribuinte, ensejando o entendimento quanto à possibilidade da apropriação

direta de créditos extemporâneos das contribuições ao PIS e da Cofins, como se observa do Manual da EFD-Contribuições, aprovado pelo Ato Declaratório Executivo COFIS 20, de 14 de março de 2012, atualmente – e desde agosto de 2013 –, essa previsão não se encontra mais vigente, fato inclusive observado pela D. Autoridade Fiscal no TVF. De pronto, resta claro que qualquer entendimento no sentido da determinação de procedimentos específicos para a apropriação de créditos extemporâneos das contribuições ao PIS e da Cofins não possui qualquer fundamento legal. Além disso, qualquer interpretação em sentido contrário se caracteriza não apenas como uma restrição formal infundada, mas também implica flagrante violação ao princípio da legalidade, previsto no artigo 5º, II e no artigo 150, I da Constituição Federal. Desta feita, considerando-se que todos os créditos apropriados objeto de questionamento possuem suporte na documentação fiscal e nos controles internos da Impugnante, fato é que não há qualquer fundamento legal para que a D. Autoridade Fiscal obste o direito da Impugnante de se apropriar de tais créditos com base em aspecto meramente formal. A bem da verdade, uma vez que a norma jurídica vigente garante o direito ao crédito, não cabe à D. Autoridade Fiscal limitar essa norma por vias transversas. No limite, é possível admitir que a D. Autoridade Fiscal, buscando garantir o cumprimento de outras regras correlatas, como a necessidade de observância ao prazo prescricional de cinco anos para aproveitamento do crédito e obstar a apropriação do crédito em duplicidade, venha a criar mecanismos que facilitem a fiscalização quanto a esses elementos. A despeito desse objetivo, não se pode aceitar que esses mecanismos se sobreponham ao direito do contribuinte, especialmente quando o crédito é devidamente comprovado e documentado. Nesse sentido, é do entendimento majoritário do E. CARF – notoriamente no âmbito da C. Câmara Superior de Recursos Fiscais – “CSRF” - que é possível o aproveitamento de crédito extemporâneo da contribuição ao PIS e da Cofins sem que sejam retificadas as declarações fiscais. Em linha com estes acórdãos, indica-se, em especial, o precedente recentemente fixado pela CSRF/3ª Turma, no Processo 13896.721356/2015-80, Acórdão 9303-012.977, 15 de março de 2022, no qual a Conselheira Tatiana Midori Migiyama manifesta entendimento no sentido de que o direito do contribuinte de realizar a apropriação extemporânea de créditos das contribuições ao PIS e da Cofins não deve ser restrito por supostos erros formais. Veja-se que nestes precedentes restou consagrado o princípio da verdade material, uma vez que, comprovado o direito aos créditos do PIS e da Cofins, é possível o aproveitamento dos referidos créditos de forma extemporânea.

f) Excesso do Crédito Tributário Decorrente de Erro de Cálculo. o AI lavrado contra a Impugnante incorreu em dois erros de cálculo: (i) deixou de considerar a integralidade dos créditos de PIS e Cofins registrados pela Impugnante e (ii) deixou de considerar os pagamentos de PIS e Cofins efetuados pela Impugnante, apurados no regime cumulativo.

f.1) Com relação ao item “i”, a d. Autoridade Fiscal, ao reclassificar as receitas tributadas sob o regime cumulativo (i.e., licenciamento de softwares), realizou a recomposição dos valores devidos a título de PIS e de Cofins a partir do cálculo dos respectivos créditos que seriam apropriáveis com base no método do rateio proporcional. Tal método de rateio resultou em uma base de cálculo de crédito menor do que aquela prevista pela legislação, de modo a majorar indevidamente a exigência fiscal. Conforme já elucidado, a d. Autoridade Fiscal entendeu que as receitas da Impugnante com o licenciamento dos softwares não se qualificam ao regime cumulativo, exigindo a reclassificação dessas receitas no regime não cumulativo das Contribuições, o que majorou as respectivas alíquotas aplicáveis (1,65% para Contribuição ao PIS, e 7,6% para COFINS). Ocorre que, quando da lavratura do AI, a d. Autoridade Fiscal manteve o critério do rateio proporcional para a determinação do montante de créditos apropriáveis pela Impugnante. Corroborando essa conclusão, junta o anexo Relatório de Constatação Preliminar emitido pela EY (Doc. 05), no qual resta didaticamente comprovado o equívoco da d. Autoridade Fiscal na determinação da base de crédito nos montantes indicados na Tabela 12 (anexa ao Relatório Fiscal), em especial no recálculo dos créditos do registro “M100” da EFD da Impugnante. Considerando que as receitas tributadas pelo regime cumulativo das Contribuições (i.e., licenciamentos) foram requalificadas pela d. Autoridade Fiscal no regime não cumulativo, mostrase evidente a inaplicabilidade do método do rateio proporcional, pois em linha com o próprio critério fixado pela d. Autoridade Fiscal, não haveria receitas a serem tributadas no regime cumulativo. Nesse ponto, a constatação de que a d. Autoridade Fiscal não empregou a base de créditos correta pode ser identificada a partir do simples cotejo entre a base utilizada na Tabela 12 do Relatório Fiscal e as colunas (A) e (D) do Quadro 03 do Relatório de Constatação Preliminar da EY. A mera contraposição dos cálculos detalhados em relação ao apurado pelo Ilmo. Auditor-Fiscal na Tabela 12 (anexa ao Relatório Fiscal) evidencia a diferença apresentada entre a base de cálculo da d. Autoridade Fiscal e aquela que deveria ser efetivamente apurada (Quadro 04 do Relatório de Constatação Preliminar). Logo, ao reclassificar o regime de tributação para o regime não cumulativo, é necessário que a d. Autoridade Fiscal recalcule o crédito dos respectivos períodos a apropriar, valendo-se de 100% (cem por cento) de sua base de cálculo dos créditos das Contribuições.

f.2) Com relação ao item “ii”, ao realizar a cobrança do PIS e da Cofins apurados no regime não cumulativo, a D. Autoridade Fiscal esqueceu-se de considerar os pagamentos efetuados pela Impugnante, apurados no regime cumulativo, resultando em cobrando a maior. Verifica-se, portanto, que os valores que foram pagos tempestivamente pela Impugnante a título de PIS e Cofins (mesmo que apurados sob o regime cumulativo), não foram abatidos do cálculo do valor do tributo pretensamente devido. Trata-se de evidente erro de cálculo, uma vez que, independentemente da forma de apuração do PIS e da Cofins, é um fato que a Impugnante realizou recolhimentos em todos os períodos de apuração objeto do presente lançamento, os quais deveriam ter sido abatidos do cálculo do valor

cobrado. Corroborando essa conclusão, a Impugnante faz referência ao já mencionado Relatório de Constatação Preliminar emitido pela EY (Doc. 05), no qual resta didaticamente comprovado o equívoco da d. Autoridade Fiscal no cálculo do valor pretensamente devido a título de PIS e COFINS. Portanto, na remota hipótese de não serem acolhidos nenhum dos argumentos de preliminar ou mérito indicados acima, há que se reconhecer a nulidade do lançamento em razão dos erros de cálculo indicados acima. Caso, entretanto, esse não seja o entendimento deste D. Julgador, o que se admite apenas por hipótese, subsidiariamente, requer-se, ao menos, a redução dos supostos débitos da Contribuição ao PIS, da Cofins, juros e multas, considerando referidos erros de cálculo.

Em 11/07/2023 (fl. 10075), a impugnante apresentou a petição de fls. 10077/10090, reafirmando que a autoridade fiscal (i) deixou de considerar a integralidade dos créditos de PIS e Cofins por si registrados, considerando a reclassificação das receitas para o regime não cumulativo (licenciamento de softwares) e que (ii) deixou de considerar os pagamentos de PIS e Cofins efetuados no ano de 2019, apurados no regime cumulativo, também solicitando a juntada e apreciação de documento denominado Relatório de Constatação Final (fls. 10092/10109), elaborado por empresa de assessoria empresarial, do qual consta:

“3.1. Da reclassificação da receita sujeita ao regime cumulativo e do emprego do método do rateio proporcional(...)Conforme exposto no Relatório Preliminar apresentado sob o TR0139_2023_SPO, no mês de janeiro de 2019, considerando as informações declaradas no registro M210 da EFD Contribuições (Quadro 02 abaixo), pudemos constatar que a Companhia apurou Receita Bruta, com incidência do regime não-cumulativo, um total de R\$ 80.031.581,01, ao passo que apontou como Receita sujeita ao cumulativo, R\$ 3.594.529,69.

Do cotejo entre os referidos valores com o total da Receita Bruta (R\$ 83.626.110,70), equivalente à soma entre as receitas vinculadas a ambos os regimes de apuração, verificamos os percentuais de 96% referente à parte sujeita ao não-cumulativo, e 4% ao cumulativo.

(...)

Calculado o percentual de rateio, com base na relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total – como se afigurou no quadro acima –, necessário aplicá-lo à base de cálculo de créditos apurada, para obtenção do crédito passível de apropriação no período. No Registro M105, localizamos o detalhamento da base de cálculo do crédito apurado no período.

Com efeito, do confronto entre os Registros M105 e M100, inferimos que o valor total (R\$ 29.781.792,56) da base de cálculo do crédito (D), após aplicação da alíquota, originou o valor total do crédito apurado a apropriar (E) – R\$ 491.399,58.

(...)

Ocorre que, consoante mencionado acima, o Fisco, quando da autuação da Companhia, entendeu pela readequação, para o regime não-cumulativo, das receitas outrora oferecidas à tributação pelo regime cumulativo.

Logo, por decorrência lógica, acarreta a inaplicabilidade dos §§ 7º e 8º, II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003. Isto é, na circunstância de a integralidade das receitas enquadrar-se na tributação de PIS e COFINS sob o regime não cumulativo, não haverá mais o que se falar em rateio – a base de cálculo do crédito escriturada poderá ser utilizada em sua integralidade.

Nesse sentido, na oportunidade do TR0139_2023_SPO, verificou-se a necessidade de averiguar se, ao reclassificar receitas para o regime de tributação não cumulativo, a autoridade fiscal recalculou o crédito do período a apropriar valendo-se de 100% de sua base de cálculo.

(...)

A constatação de que a autoridade fiscal não empregou a base de crédito correta decorre do simples confronto entre a base utilizada na Tabela 12 produzida pela Fiscalização e as colunas (A) e (D) do Quadro 03 acima, cujas informações foram extraídas dos referidos registros da EFD Contribuições transmitida pelo IFOOD.

(...)

Utilizando-nos da mesma metodologia e estendendo a mencionada análise aos demais períodos de apuração do ano de 2019 (meses de fevereiro a dezembro), constatamos que a autoridade fiscal, por lapso, ignorou a inaplicabilidade do rateio proporcional ao tributar a integralidade das receitas auferidas pela Companhia pelo regime não-cumulativo das contribuições:

(...)

Do exposto acima, concluímos que embora tenha readequado as receitas antes sujeitas ao regime cumulativo, a autoridade fiscal seguiu apurando o crédito a apropriar empregando o método do rateio proporcional – que resultou em uma base de cálculo de crédito menor em todos os períodos alvos da fiscalização (janeiro a dezembro de 2019 – Anexo 02), daquela prevista pela legislação, de modo que culminou na majoração indevida da exigência.

3.2. Da não identificação de desconto dos recolhimentos efetuados pelo contribuinte do crédito tributário constituído pelo Fisco Retomando os trabalhos empreendidos no TR0139_2023_SPO, com relação ao PIS e a COFINS do mês de jan/2019, conforme se depreende da EFD Contribuições (Registro M200 e M600 – Figura 05 a seguir), a Companhia apurou um total a recolher de R\$ 169.488,82 para PIS (R\$ 146.591,63 sob o regime não-cumulativo; e R\$ 22.897,19, no cumulativo); enquanto R\$ 783.325,39 para COFINS (R\$ 677.646,06, com incidência no não cumulativo; e R\$ 105.679,33, sob o cumulativo).

(...)

Relacionando os montantes declarados na EFD Contribuições de jan/2019 com os comprovantes de recolhimento sob os códigos de receita 6912 e 8109 (PIS não-cumulativo e cumulativo, respectivamente), é incontroverso o efetivo e integral recolhimento dos valores a recolher escriturados.

(...)

No que concerne à COFINS de jan/2019, verificamos que os recolhimentos sob os códigos 2172 e 5856 (cumulativo e não-cumulativo, nesta ordem) seguem a mesma sorte, inclusive em relação ao pagamento complementar, efetuada no mês seguinte.

(...)

Do cruzamento entre as contribuições apuradas na EFD Contribuições (M200/M600) de jan/2019 e os comprovantes de arrecadação do mesmo período, verifica-se que os valores conferidos em ambos os documentos são inequivocamente os mesmos. Portanto, constata-se que os valores apurados pelo IFOOD foram integralmente recolhidos.

(...)

Ao analisar o PAF, constata-se que foram anexadas tabelas produzidas na fiscalização, cuja finalidade consistiu na reapuração das contribuições levando-se em conta as infrações supostamente cometidas pela Companhia.

(...)

Tendo em vista os valores lançados pelo Fisco, empreendemos análise das Tabelas 4 e 14 referidas na Figura 12 acima, a fim de verificar se dos montantes autuados como exigíveis para PIS e COFINS, a Fiscalização deduziu os recolhimentos realizados pelo IFOOD sob os códigos 8109, 6912, 2172 e 5856, referentes às contribuições apuradas em jan/2019.

Das mencionadas Tabelas elaboradas pela autoridade fiscal, pudemos constatar as etapas da apuração das contribuições foram devidamente seguidas, não obstante, conforme apontado acima, com equívoco: a) definição da base de cálculo do débito e do crédito e aplicação das respectivas alíquotas a ambos; b) aplicação da não-cumulatividade, com a apropriação (desconto) dos créditos; e, por fim, c) a apuração do total das contribuições a pagar.

Ocorre que os valores do PIS e da COFINS exigíveis apurados no recálculo efetuado pelo Fisco são exatamente aqueles objetos do lançamento referente ao mês de jan/2019 (R\$ 5.040.534,30, para COFINS; e R\$ 1.054.508,98 a título de PIS) – consoante se depreende da Figura 13, a seguir, com recortes das referidas Tabelas produzidas pelo Fisco.

A exigência apontada pelo Fisco careceu, portanto, da dedução do montante comprovadamente recolhido pelo IFOOD, consoante demonstramos por meio da EFD Contribuições e dos comprovantes de arrecadação.

(...)

Além do mês de janeiro, estendemos nossas análises aos períodos subsequentes, atinentes ao ano de 2019. Servindo-nos da mesma metodologia e nos utilizando dos documentos cedidos pela Companhia, verificamos que a autoridade fiscal incorreu no mesmo equívoco ao efetuar o cálculo da exigência das contribuições para os meses de fevereiro a dezembro (Anexo 03).

Abaixo, os valores apresentados a título de recolhimentos efetuados pelo IFOOD sob os códigos de receita 8109, 6912, 2172 e 5856 representam a majoração indevida praticada no Auto de Infração em apreço, em virtude da ausência de desconto dos recolhimentos efetuados pelo contribuinte (Quadro 07):

(...)

A seguir, demonstração do montante total dos recolhimentos desconsiderado pela autoridade no período de apuração em análise (janeiro a dezembro de 2019), considerando os valores constantes do Quadro 07 acima:

(...)

Diante disso, pois, constatamos que a autoridade fiscal, quando do recálculo das contribuições para a determinação do valor supostamente recolhido a menor, não considerou os recolhimentos realizados pela Companhia, sob os códigos 8109, 6912, 2172 e 5856, referentes às contribuições apuradas no período de apuração compreendido entre os meses de janeiro a dezembro de 2019.

4. CONCLUSÃO

Por meio de todo o exposto, em nosso entendimento, na esteira do que fora constatado no TR0139_2023_SPO para os meses de janeiro e outubro de 2019:

a) no que se refere aos meses de janeiro a dezembro de 2019, a autoridade fiscal apurou novas contribuições utilizando-se de base de crédito menor do que a legalmente prevista. Com a reclassificação das receitas antes sujeitas ao regime cumulativo, o método do rateio não deveria ter sido empregado, uma vez que todas as receitas estariam tributadas no regime não cumulativo, de modo que o valor total da base de crédito (Registro M105, da EFD) deve ser considerada para a apuração do valor lançado;

b) também não identificamos a dedução dos recolhimentos anteriormente efetuados pelo contribuinte, sob os códigos 8109, 6912, 2172 e 5856, referentes às contribuições apuradas em jan/2019 a dez/2019.

Portanto, entendemos que o recálculo das contribuições, adotando-se metodologia empregada pelo Fisco, culminou em majoração indevida dos supostos débitos de PIS e COFINS, juros e multas – lançados no AIIM que deu origem ao PAF nº 10825.731086/2022-90.”

A impugnação foi analisada e julgada parcialmente procedente, por unanimidade de votos, pela 2ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 02 (DRJ02) conforme acórdão 102-005.130, cuja ementa está transcrita abaixo:

PROCESSO 10825.731086/2022-90

ACÓRDÃO 102-005.130 – 2ª TURMA/DRJ02

SESSÃO DE 11 de junho de 2024

INTERESSADO IFOOD.COM AGÊNCIA DE RESTAURANTES ONLINE S.A.

CNPJ/CPF 14.380.200/0001-21

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

PAF. ATO ADMINISTRATIVO. VÍCIO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste nulidade no ato administrativo que se tenha revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações da Lei nº 8.748/1993, e que exiba os demais requisitos de validade que lhe são inerentes.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. REGIME CUMULATIVO. RECEITAS DECORRENTES DE ATIVIDADES DE DESENVOLVIMENTO DE SOFTWARES E SEU LICENCIAMENTO.

Nos termos do art. 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003, c/c o art. 15 da Lei nº 10.833/2003, ambos com as redações trazidas pelo art. 25 da Lei nº 11.051/2004, estão sujeitas ao regime cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas auferidas (i) por empresas prestadoras de serviços de informática, (ii) desde que decorrentes das atividades de desenvolvimento de softwares e o seu respectivo licenciamento ou cessão de uso.

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CRÉDITOS.

Na apuração da contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativo somente podem ser descontados créditos calculados sobre bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou utilizados como insumo na prestação de serviços.

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. REQUISITOS.

O crédito extemporâneo deverá ser informado mediante a retificação da escrituração a cujo período se refere o crédito e com a retificação da EFD-Contribuições do correspondente período de apuração, para constituição dos créditos decorrentes de documentos não considerados na apuração inicial.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

PAF. ATO ADMINISTRATIVO. VÍCIO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste nulidade no ato administrativo que se tenha revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações da Lei nº 8.748/1993, e que exiba os demais requisitos de validade que lhe são inerentes.

COFINS. REGIME CUMULATIVO. RECEITAS DECORRENTES DE ATIVIDADES DE DESENVOLVIMENTO DE SOFTWARES E SEU LICENCIAMENTO.

Nos termos do art. 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003, com redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.051/2004, estão sujeitas ao regime cumulativo de apuração da Cofins as receitas auferidas (i) por empresas prestadoras de serviços de informática, (ii) desde que decorrentes das atividades de desenvolvimento de softwares e o seu respectivo licenciamento ou cessão de uso.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITOS.

Na apuração da COFINS não-cumulativa somente podem ser descontados créditos calculados sobre bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou utilizados como insumo na prestação de serviços.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. REQUISITOS.

O crédito extemporâneo deverá ser informado mediante a retificação da escrituração a cujo período se refere o crédito e com a retificação da EFD-Contribuições do correspondente período de apuração, para constituição dos créditos decorrentes de documentos não considerados na apuração inicial.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Considerando que a exoneração de parte do crédito constituído não atingiu o limite de alçada estipulado pela Portaria MF nº 2, de 2023, não houve recurso de ofício para este CARF.

Tendo tomado ciência da decisão de 1ª instância em 25/06/24 pela abertura da mensagem da ciência na sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, a empresa apresentou, em 25/07/24, recurso voluntário em que solicita:

338. Em vista do exposto, com fundamento nas razões de fato e de direito apresentadas, é a presente para solicitar que seja provido o presente Recurso Voluntário, para o reconhecimento da nulidade da autuação em epígrafe, considerando os fundamentos expostos no tópico 'III' acima.

339. Caso assim não se entenda, o que se admite apenas a título argumentativo, requer-se a reforma do v. acórdão recorrido, com a declaração da total improcedência da Autuação em razão dos fundamentos de mérito expostos no supramencionado tópico 'IV'.

Subsidiariamente, requer-se a redução dos supostos débitos da Contribuição ao PIS, da Cofins, juros e multas efetuado pelo v. acórdão recorrido também quanto a novembro e dezembro de 2019, em linha com o tópico 'IV.5'.

340. Na eventual hipótese de vir a ser mantida a autuação – que se considera apenas a título argumentativo –, será indevida a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, e não paga no vencimento, seja por falta de previsão legal, seja porque o enquadramento legal apontado no Auto de Infração não autoriza a imposição de juros sobre a multa de ofício, mas apenas sobre os tributos supostamente não pagos, nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

341. De forma subsidiária, a Recorrente requer a conversão do julgamento do presente Recurso Voluntário em diligência, nos termos em que tratado no tópico “V”.

342. Por cautela, a Recorrente protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos que se façam necessários e pela produção de todas as provas em direito admitidas. Atesta-se, adicionalmente, a autenticidade dos documentos anexados ao presente Recurso Voluntário, nos termos do artigo 425, inciso IV, do CPC48 . Por fim, a Recorrente requer que todas as intimações, inclusive para sustentação oral, sejam feitas aos cuidados de Fernando Tonanni (OAB/SP nº 174.305) e André Luiz Menon Augusto (OAB/SP nº 239.510), ambos com endereço profissional à Rua José Gonçalves de Oliveira, nº 116, 5º andar, Itaim Bibi, São Paulo/SP, Brasil, CEP 01453-050.

Posteriormente, em 17/10/24, apresentou laudo complementar da KPMG com seus anexos.

Em 30/10/24, a PGFN apresentou Memorial da Fazenda Nacional.

Em 24/01/25, a recorrente apresentou Alteração de Contrato Social com respectivos anexos e, em 31/01/25, solicitou a juntada de Parecer do Prof. Humberto Ávila.

Finalmente, em 02/09/25, a empresa solicitou a juntada de parecer de Daniel & Diniz Advocacia Tributária, efetivada em 17/09/25.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Fábio Kirzner Ejchel**, relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele deve se tomar conhecimento.

A recorrente apresenta questão preliminar (Nulidade dos autos de infração) e questões de mérito (Tributação cumulativa das receitas de licenciamento de software; Direito aos créditos de PIS e Cofins sobre despesas com publicidade e propaganda e concessão de voucher e Direito a créditos extemporâneos), além de questões sobre excessos remanescentes (Consideração de recolhimentos relativos a novembro e dezembro de 2019 e Inaplicabilidade de juros sobre a multa). Por fim, discorre sobre a necessidade de diligência fiscal.

Todas essas questões são analisadas a seguir.

1) Nulidade dos autos de infração

Neste tópico, a recorrente discorre sobre os lançamentos, argumentando que são nulos por violação aos arts. 9, 10 e 11 do decreto nº 70.235/72 e art. 142 do CTN. Abaixo, excertos do recurso voluntário:

53. Primeiramente, a Recorrente não poderia deixar de ratificar a nulidade do Auto de Infração em epígrafe em razão de sua precariedade e violação aos dispositivos basilares do lançamento fiscal – arts. 9, 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972, bem como ao art.142 do CTN.

54. O que se verifica é a existência de Autos de Infração superficiais e precários, que(i) sequer se aprofundaram sobre a origem dos softwares licenciados pela Recorrente, a despeito de autuá-la como se fossem desenvolvidos por terceiros e (ii) de forma arbitrária, determinam que as despesas incorridas pela Recorrente e que são essenciais ao funcionamento da Plataforma iFood não seriam passíveis de creditamento, pretensamente por não serem necessárias à sua atividade, sem sequer entender a singularidade da atividade de prestação de serviço de intermediação por meio de plataforma eletrônica.

(...)

56. Contudo, no presente caso, o marketing é um elemento integrante e indissociável para que o serviço em si seja prestado. A falta de consideração dessa particularidade da atividade da Recorrente resultou em uma interpretação equivocada das despesas, o que demonstra a necessidade de um entendimento mais aprofundado e específico em relação à natureza das operações da empresa.

(...)

61. Conforme foi amplamente reiterado no presente Recurso, não há dúvidas de que a Recorrente é qualificada como empresa prestadora de serviços de informática e é notoriamente reconhecida como tal. De partida, bastaria uma leitura atenta dos Contratos e Termos e Condições da Recorrente (fls. 531-553) – ou mesmo de sua Impugnação – para identificar que o objeto do contrato firmado com o Restaurante tem dois objetos (fl. 544):

(...)

84. Assim, diante do exposto, é evidente a existência de um trabalho de fiscalização extremamente raso, que culminou na lavratura de Autos de Infração repletos de erros de fato e de direito, sendo imperiosa, portando, a declaração de sua nulidade, sob pena de ofensa ao art. 142, do CTN e aos próprios dispositivos norteadores do lançamento fiscal federal (i.e., arts. 9, 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972). Tal conclusão decorre do fato de que o TVF:

- (a) Não traz uma linha sequer para embasar a conclusão de que a Recorrente não seria empresa do setor de informática (a despeito de desenvolver e licenciar softwares);
- (b) Incorre em evidente erro de fato, ao não se aprofundar sobre a origem dos softwares licenciados pela Recorrente, assumindo a premissa equivocada de que teriam sido desenvolvidos por terceiros;
- (c) Incorre em evidente erro de direito, restringindo indevidamente o art. 10, inciso XXV da Lei nº 10.833/2003, ao rejeitar a tributação cumulativa das receitas dos licenciamentos dos softwares da Recorrente sob o pretexto de que esses foram desenvolvidos e fornecidos por terceiros;
- (d) Incorre em inegável erro de cálculo na reclassificação das receitas de licenciamento de software para o regime não cumulativo;
- (e) De forma arbitrária, determina que as despesas incorridas pela Recorrente não seriam passíveis de creditamento, sem sequer entender a singularidade da atividade de prestação de serviço de intermediação por meio de plataforma eletrônica; e
- (f) De forma genérica, pretende aplicar posicionamentos anteriores da E. RFB sem a atenção às particularidades da atividade da Recorrente, que tem como objetivo a própria obtenção de ofertas/negócios para os agentes que compõem o ecossistema de sua rede.

Não assiste razão à recorrente.

O pedido de nulidade dos autos de infração não tem fundamento aceitável.

As questões tratadas pela empresa, como desenvolvimento e licenciamento de softwares, glosa de despesas incorridas ou particularidades da atividade da recorrente, referem-se a questões de mérito e não a requisitos de validade dos lançamentos. Tanto que todas essas questões são tratadas novamente pelo próprio recurso voluntário, nas questões de mérito.

Saliente-se que não ocorreu nenhuma das circunstâncias previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 que pudessem representar nulidade ou improcedência dos lançamentos:

Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Também não existe nenhuma afronta ao art. 142 do CTN, que dispõe que:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Os atos e termos foram lavrados por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e as conclusões da fiscalização estão todas fundamentadas e amparadas na legislação mencionada nos autos de infração e relatório fiscal.

Importante repisar que os autos de infração obedecem às exigências estatuídas pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Os fatos que ensejaram os lançamentos tributários foram clara e detalhadamente descritos nas peças fiscais, sendo elaborados demonstrativos que apontaram as bases de cálculo e os valores das respectivas infrações. Foram, também, demonstradas as devidas correspondências entre os fatos constatados e as penalidades aplicáveis (dispositivos legais infringidos). Não há qualquer vício nos autos de infração e a descrição dos fatos e enquadramento legal indicados pela autoridade fiscal foram suficientes e permitiram ao contribuinte exercer seu direito ao contraditório e à ampla defesa, o que fez de forma detalhada e fundamentada.

A empresa foi devidamente cientificada de todos os atos e apresentou tempestivamente impugnação e recurso voluntário – que foram todos aceitos, não existindo, assim, também nesse aspecto, nenhuma forma de cerceamento de defesa.

Não há, nesse contexto, violação aos princípios de motivação do ato jurídico, da legalidade, do devido processo legal, do contraditório ou da ampla defesa.

A preliminar de nulidade dos autos de infração deve, então, ser rejeitada.

2) Tributação cumulativa das receitas de licenciamento de software

Neste tópico, a recorrente argumenta que o entendimento da fiscalização de que a receita de licenciamento de software deveria ser tributada no regime não cumulativo das contribuições é equivocado. A seguir, trechos do recurso:

122. Conforme mencionado, a Recorrente foi autuada na suposta Infração 01 em relação às receitas de licenciamento de seus softwares (i.e., Gestor de Pedidos e Portal do Parceiro) sob a indevida alegação de que os referidos montantes

deveriam ser tributados no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e da Cofins.

123. Como visto, a D. Fiscalização fundamenta seu racional – mantido pelo v. acórdão recorrido - sob o argumento de que a receita de licenciamento de software da Recorrente não poderia estar sujeita à sistemática da cumulatividade porque (i) a Recorrente, muito embora tenha dentre outras atividades, o “desenvolvimento e licenciamento de programas de computador customizáveis”, não seria uma empresa de serviço de informática; e (ii) os softwares licenciados pela fiscalizada teria sido desenvolvidos e fornecidos por terceiros prestadores de serviço (Pessoa Jurídica), contratados pela fiscalizada. Veja os trechos desse (equivocado) racional do v. acórdão recorrido:

(...)

124. No entanto, além de essa conclusão sequer ter sido embasada pela d. Autoridade Fiscal (como já mencionado em tópico acima), ela está totalmente equivocada e decorre da ausência de processo de investigação. Nesse ponto, como variadas provas da Recorrente não foram devidamente examinadas pelo v. acórdão recorrido – que optou por exacerbar as dúvidas da famigerada resposta à intimação, ao invés de se ater aos fatos em busca da verdade material – a Recorrente aproveita o presente Recurso para repisar suas razões e os seus respectivos fundamentos e comprovações.

(...)

127. Como se verifica, para fins da presente situação, há dois requisitos impostos pela legislação para aplicação do regime cumulativo, quais sejam: (i) tratar-se de empresa de serviço de informática e (ii) tratar-se de receita decorrente de licenciamento ou cessão de direito de uso de software.

(...)

137. Assim, considerando que a Recorrente (i) realiza o licenciamento de seus softwares para os Estabelecimentos Parceiros, (ii) possui as mencionadas atividades como parte intrínseca de seu objeto social, e (iii) possui o respectivo CNAE (i.e., 62.02-3-00) relativo ao desenvolvimento e licenciamento de programas de computador, fica claro que ela atende expressamente ao conceito da legislação federal de empresa prestadora de “serviços de tecnologia da informação e serviços de tecnologia da informação e comunicação” (art. 14, § 4º, inciso V, Lei nº 11.774/2008), sendo imperativa a sua qualificação como empresa de serviços de informática.

(...)

139. Com relação a esse ponto, como já mencionado em tópico de preliminar acima, há evidente erro de fato, haja vista que a Recorrente é a responsável por desenvolver seus próprios softwares denominados “Gestor de Pedidos” e “Portal do Parceiro”, os quais são, posteriormente, licenciados a terceiros. Novamente, a

Recorrente reitera que os softwares licenciados são desenvolvidos pela própria empresa, por seus desenvolvedores internos. Corroborando essa conclusão, veja-se as Fichas Cadastral dos desenvolvedores contratados pela Recorrente e que ficam lotados, especificamente, na filial em Campinas/SP, dedicados ao desenvolvimento de seus softwares (fls. 654-750).

(...)

140. Em idêntico sentido, são as informações contidas no Relatório Anual de Informações Sociais (“RAIS”) da Recorrente referente ao ano de 2019 (fls. 752-2040), que indicam uma extensa gama de mais de 2.000 (dois mil) profissionais, cuja função é o desenvolvimento dos softwares que serão licenciados para os Estabelecimentos Parceiros. Reproduzimos abaixo alguns destes registros:

(...)

141. Ainda, o desenvolvimento próprio e a manutenção dos softwares são tão essenciais para a Recorrente que são estabelecidas metas específicas para os funcionários e colaboradores da área de tecnologia e informática, havendo impacto direto na remuneração e bonificação desses trabalhadores para o desenvolvimento dos softwares “Gestor de Pedidos” e “Portal do Parceiro”, que são exatamente os softwares licenciados de forma onerosa aos estabelecimentos comerciais.

(...)

142. Em adição, a Recorrente apresenta abaixo os principais aspectos e procedimentos próprios da arquitetura dos seus softwares, que igualmente comprovam que a autoria e desenvolvimento dos seus programas de computação é realizada internamente. Como se verifica dos repositórios principais (Core) dos softwares da Recorrente (i.e., Portal do Parceiro e Gestor de Pedidos), fica claro o desenvolvimento dos sistemas a partir de uma série de registros no histórico contido nos mencionados repositórios (fls. 2042-2446).

(...)

145. Como se verifica, fica comprovado que os softwares licenciados pela Recorrente são desenvolvidos internamente, por equipe de profissionais registrados como funcionários da própria Recorrente.

(...)

147. Ainda, para afastar qualquer eventual dúvida que pudesse restar a esse teor, a Recorrente buscou uma reconhecida firma de auditoria independente (i.e., KPMG) para a constatação de toda a sua extensa argumentação e documentação de que é a efetiva autora e desenvolvedora dos softwares que licencia aos Estabelecimentos Parceiros.

(...)

152. Dessa forma, o Termo de Constatação da KPMG foi capaz de concluir a autoria e desenvolvimento interno dos softwares “Portal do Parceiro” e “Gestor de Pedidos” pela Recorrente – inclusive, anos antes (i.e., 2016 e 2017) da própria existência das receitas cumulativas auferidas com seu licenciamento na condição de empresa de serviços de informática, que se discute no presente feito.

(...)

153. Por isso, nem se poderia alegar, como bem pretendeu o v. acórdão recorrido, que o erro de fato cometido pela D. Autoridade Fiscal com relação ao desenvolvimento dos softwares licenciados pela Recorrente teria sido originado pela própria Recorrente, a partir de resposta dada ao TIF 01. Isso porque, conforme já aludido, foi esclarecida a existência de despesas incorridas pela Recorrente junto a terceiros com a obtenção de licenças de uso de softwares para uso próprio da Recorrente. Não se menciona e nem se pretendia mencionar (pelo escopo do TIF 01), na referida resposta, os softwares desenvolvidos pela Recorrente e licenciados aos Estabelecimentos Parceiros, que são geradores de receitas para a Recorrente.

(...)

156. Visando comprovar definitivamente esse ponto, a Recorrente obteve, de forma amostral, uma declaração (Carta) dos fornecedores desses softwares, atestando que não prestam serviços de desenvolvimento de softwares ao iFood, nem mesmo no âmbito das atividades desempenhadas na plataforma e nos ambientes denominados “Gestor de Pedidos” e “Portal do Parceiro”, de titularidade do próprio iFood.

(...)

178. E mais: o grave erro de direito em discussão se soma aos erros de fato e de premissa da D. Fiscalização e do v. acórdão recorrido ao afirmarem que os softwares licenciados pela Recorrente não são de sua autoria. Ou seja, a tributação cumulativa da Recorrente não apenas está sendo tolhida por uma interpretação desconexa do significado da norma, bem como se nega à Recorrente o reconhecimento de que, ainda que essa interpretação restritiva e atécnica fosse cabível, ela é a efetiva autora e desenvolvedora dos softwares licenciados, sendo clara a correteza da tributação cumulativa sob qualquer prisma que se examine a questão.

(...)

188. Nesse diapasão, considerando que a Recorrente (a) desenvolve direta e internamente os softwares para o exercício de sua atividade econômica, conforme demonstrado pelas Fichas dos funcionários do setor, pelo fluxo da arquitetura do software e pelas metas aplicáveis ao setor; (b) realiza de forma onerosa o licenciamento dos softwares próprios para os estabelecimentos comerciais, conforme acordado pelas partes nos “Termos e Condições Gerais de Contratação do iFood.com Agência de Restaurantes Online S.A.”; (c) possui as

atividades de “desenvolvimento e licenciamento do uso de softwares customizáveis” como parte de seu objeto social; (d) possui o respectivo CNAE(i.e., 62.02-3-00) relativo ao desenvolvimento e licenciamento de programas de computador; (e) atende expressamente ao conceito da legislação federal de empresa prestadora de “serviços de tecnologia da informação e serviços de tecnologia da informação e comunicação” (art. 14, § 4º, inciso V, Lei nº 11.774/2008) e de “serviços de informática e congêneres” (Item 1 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003); e (f) fatura os serviços de licenciamento individualmente, em Notas Fiscais de Serviços específica para sua atividade, deve-se concluir que a tributação cumulativa das receitas derivadas do licenciamento dos softwares da Recorrente está em linha com o exigido no art. 10, inciso XXV, da Lei nº 10.833/2003, sendo completamente improcedente a presente exigência fiscal.

189. Sendo assim, a reforma do v. acórdão recorrido com o consequente cancelamento integral dos Autos de Infração, ao menos na parcela relativa à suposta Infração nº 01 em epígrafe, é medida que se impõe.

Não assiste razão à recorrente.

Tanto o fisco como o contribuinte entendem que, obedecidas duas condições, as receitas decorrentes do licenciamento de software se submetem ao regime cumulativo. Não obedecidas as duas condições, o regime aplicável seria o não cumulativo.

As condições, dispostas no inciso XXV do art. 10º da Lei 10.833/2003, são as seguintes:

- 1- a receita deve ser auferida por empresas de serviços de informática;
- 2- e ser obtida em decorrência das atividades de desenvolvimento de software e de seu licenciamento ou cessão de direito de uso

A empresa defende que atende ambas as condições, e, assim, as receitas foram submetidas ao regime cumulativo. O fisco, por outro lado, entende que as condições não foram obedecidas e, com base nesse entendimento, fez a autuação.

A fiscalização argumenta que “muito embora tenha dentre outras atividades, o “desenvolvimento e licenciamento de programas de computador customizáveis”, não é uma empresa de serviço de informática”.

A empresa, por seu turno, afirma que “é empresa do setor de informática, voltada à prestação de serviço de intermediação de negócios mediante plataforma eletrônica e ao licenciamento de softwares de sua propriedade” e que “a outra atividade exercida pela Recorrente é a intermediação de negócios em modelo de plataforma”.

O ponto de partida para tal análise está no já citado inciso XXV do art. 10º da Lei 10.833/03, que estabelece as duas condições:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas.

Dentro do conceito estabelecido neste dispositivo, a manutenção no regime da cumulatividade cabe **para as receitas obtidas por empresas de serviços de informática e que sejam decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e de seu licenciamento**. A definição de empresas de serviços de informática, nos termos desse dispositivo, ganha contornos restritivos: **a empresa de serviços de informática de que trata o inciso XXV não é uma empresa cuja atuação se dê em outra área, ainda que a tecnologia seja fator importante para essa atuação, mas sim aquela que auferir receitas pela atividade de desenvolvimento e posterior licenciamento do software por ela desenvolvido**.

Pois bem: importante notar que, **ainda que exista a atividade na empresa**, as receitas de Ifood não se originam do desenvolvimento de software.

Conforme instrumento contratual **colocado pela recorrente** em seu recurso, tem-se que:

2.1. O Contrato tem por objeto (a) a promoção, pelo iFood, das atividades do Restaurante no território brasileiro por meio da Plataforma iFood, nos termos do art. 710 da Lei n. 10.406/2002; e (b) **o licenciamento não exclusivo do uso dos Softwares pelo iFood ao Restaurante**.

7. Remuneração

7.1. Pela prestação do Serviço, o Restaurante pagará ao iFood Remuneração composta pelos seguintes valores: (a) "Comissão", correspondente a um percentual sobre a Receita Bruta obtida pelo Restaurante em decorrência dos Pedidos realizados pelos Clientes Finais; (b) **"Mensalidade", correspondente a uma remuneração mensal fixa, como contrapartida ao licenciamento não exclusivo do uso dos Softwares**; e (c) Taxa de Pagamento Online.

O contrato tem por objeto os serviços de gerenciamento e licenciamento. As receitas são decorrentes da **atividade de agência (comissão** – que é um percentual sobre a receita bruta) e do **licenciamento do uso dos softwares (mensalidade)**, além de taxa de pagamento online. Não existe geração de receita pelo desenvolvimento de software – que seria a receita típica de uma empresa de serviços de informática que desenvolve softwares.

Não há dúvidas de que Ifood é uma empresa onde a tecnologia está muito presente. Sua atuação se dá da mesma forma que muitas outras empresas no Brasil e no mundo, que trabalham com tecnologia avançada - tecnologia que é inclusive incorporada ao produto ou serviço que vendem - mas que **não são empresas de serviços de informática na acepção colocada no normativo, ainda que possuam muitos colaboradores trabalhando com a área de tecnologia**. Podem ser empresas de aplicativos de transportes, de serviços de reservas de ocupação ou hospedagem, de serviço online de streaming, etc.

Ifood é uma agência de restaurantes, conforme **colocado em sua denominação**: IFOOD.COM AGÊNCIA DE RESTAURANTES ONLINE S.A. Tem, dentre outras atividades no seu objeto social, o desenvolvimento e o licenciamento do uso de softwares, mas isso não faz com que deixe de ser uma agência de restaurantes para se transformar numa empresa de serviços de informática.

O desenvolvimento de software não é o objeto dos contratos celebrados entre IFood e seus clientes, que **são típicos contratos de agência**:



É como agência de restaurantes que Ifood se identifica junto à sociedade em geral e junto a seus clientes devendo, então, por coerência, ser assim também identificada perante o fisco.

Saliente-se que **ainda que Ifood tivesse eventuais receitas advindas de desenvolvimento de softwares**, tal fato não mudaria o fato de ser uma agência de restaurantes e não uma empresa de serviços de informática. **Sua razão de existir é fazer o agenciamento de restaurantes e é esse o motivo pelo qual é procurada e contratada. Ela conecta consumidores, estabelecimentos comerciais e entregadores através de uma plataforma digital e é essa sua função principal** – e não desenvolver e vender softwares, ainda que fizesse isso e forma subsidiária. Se uma empresa ou pessoa física precisa do desenvolvimento de um software para sua atividade, não irá procurar o Ifood – e sim uma empresa especializada em desenvolvimento de softwares para terceiros. Por outro lado, quando precisa de uma agência de restaurantes, vai procurar a Ifood e não uma empresa de serviços de informática.

A própria recorrente afirmou, em resposta à intimação, que os softwares criados para operação de sua plataforma foram elaborados, desenvolvidos e fornecidos por terceiros:

"Licença de Uso

Sendo uma empresa de tecnologia com atividade principal de intermediação, a Requerente opera sua Plataforma a **partir de softwares especificamente criados para a sua operação, elaborados, desenvolvidos e fornecidos por prestadores de serviço (Pessoa Jurídica) terceiros**, contratados pela Requerente. Tais softwares

não só são utilizados no gerenciamento da intermediação dos produtos fornecidos pelos Restaurantes em si, como também na própria gestão da malha logística que será utilizada para a efetivação dos negócios jurídicos intermediados. Assim, neste agrupamento de contas se encontram as despesas com o licenciamento dos softwares diretamente ligados e usados na atividade fim da Requerente.” (grifo nosso)

Contraponto sua própria afirmação, a empresa apresentou, tanto na impugnação como no recurso voluntário e em laudos elaborados por terceiros, inúmeros elementos relativos à sua operacionalização e capacidade tecnológica, como, para citar alguns, especificidades e considerações sobre a autoria das ferramentas “Gestor de Pedidos” e “Portal do Parceiro”, interconexão de todas as partes relacionadas, quantidade e forma de remuneração de profissionais atuando na área de tecnologia e documentos emitidos por prestadores de serviços esclarecendo o tipo de serviço que prestam para Ifood.

Todos esses elementos comprovam que a tecnologia está presente em grande parte dos trabalhos desenvolvidos por Ifood, **porém não demonstram que Ifood é uma empresa de serviços de informática e não uma agência de restaurantes altamente tecnológica.**

Finalmente, por todo o exposto, o fato da LC 116/2003 prever, em seu Anexo, o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação” como espécie de “serviço de informática e congêneres” não autoriza a conclusão de que basta o licenciamento de software para que a receita daí decorrente possa ser classificada como auferida por empresas de serviços de informática, nos moldes estabelecidos para o regime cumulativo, conforme a exceção do inciso XXV do art. 10 da Lei 10.833/2003.

A decisão de piso deve, então, ser mantida neste tópico.

3) Direito aos créditos de PIS e Cofins sobre despesas com publicidade e propaganda e concessão de voucher

A recorrente discorre, no presente item, sobre a dependência, para o desenvolvimento de suas atividades, da divulgação ostensiva e estratégica dos produtos e setores disponíveis e das campanhas promocionais. A seguir, trechos do recurso voluntário:

190. Como já mencionado, a Recorrente foi autuada em relação a créditos de PIS e Cofins tomados a partir das despesas escrituradas nos blocos A170, C170 e F100 da EFD-Contribuições como insumos da sua atividade, que concernem a (i) serviços de marketing e propaganda, (ii) aquisição de diversos materiais de caráter majoritariamente publicitário, como Mochila Térmica, Bolsa Térmica, Japona, Jaqueta, Caixa Térmica, camisetas, e (iii) concessão de Vouchers.

191. Nesse ponto, a despeito de reconhecer que se trata de despesas necessárias para a Recorrente, o v. acórdão recorrido manteve a glosa dos créditos sobre os insumos de marketing, publicidade e propaganda sob as alegações de que (i) os serviços de publicidade não seriam dedicados à prestação do serviço de intermediação pela Recorrente, sendo aplicados após a sua prestação; (ii) a

Recorrente não seria empresa de publicidade e marketing; (iii) os contratos da Recorrente não seriam expressos em relação à obrigação de publicidade.

(...)

192. Bastaria uma compreensão adequada e isenta acerca da atividade de intermediação de negócios exercida pela Recorrente para se perceber que essas despesas com publicidade, marketing e propaganda são essenciais e relevantes para a própria existência da prestação, sendo tais despesas incorridas em momento muito anterior à prestação, visando à própria conclusão do negócio. Graficamente, a aplicação dessas despesas pode ser representada na seguinte linha do tempo:

(...)

193. No que se refere ao PIS e à COFINS, como é sabido, em virtude da sua sistemática não-cumulativa de recolhimento, o artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 autoriza o contribuinte a descontar créditos em relação a diversas despesas relacionadas à sua atividade. E dentre tais despesas constam os bens e serviços utilizados como insumos, conceito analisado à minúcia pelo A. STJ no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, julgado pela sistemática dos recursos repetitivos. Sedimentou-se o entendimento de que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância para que não se viole o próprio princípio da não cumulatividade das contribuições ao PIS e da Cofins.

(...)

207. No âmbito dessas atividades, as despesas com publicidade e propaganda nas quais incorre a Recorrente estão no bojo da prestação de serviço de intermediação de negócios por meio de plataforma eletrônica, para garantir uma ótima experiência aos Usuários, promover e aumentar a visibilidade dos Estabelecimentos Parceiros e fortalecer a confiança e credibilidade da Plataforma iFood.

(...)

208. E tais despesas compreendem serviços de marketing e propaganda per se, bem como os bens tangíveis e intangíveis correlatos a estes serviços e ações, como os produtos supracitados – Mochila Térmica, Bolsa Térmica, Japona, Jaqueta, Caixa Térmica, camisetas – e os vouchers. Isso porque é intrínseco à atividade da Recorrente o crescimento circular, no supracitado “efeito de rede”, que viabiliza as ofertas e possibilidade de escolha de produtos e preços para os Usuários, à medida que para os Estabelecimentos Parceiros possibilita uma maior demanda de oportunidades:

(...)

221. Com base nos dados coletados e na metodologia definida, a KPMG verificou em seu Laudo de Constatação que o investimento da Recorrente em publicidade e marketing foi exponencial ao longo dos anos, resultando na atração da base de

Estabelecimentos Parceiros e, por conseguinte, de Usuários para a intermediação na Plataforma da Recorrente:

(...)

235. Para tanto, a Recorrente precisa ser capaz de ofertar Estabelecimentos Parceiros – bem como de ofertar Usuários a esses Parceiros –, o que somente ocorre por meio dos esforços de publicidade e marketing. De fato, conforme supra disposto, a conclusão da intermediação dos Estabelecimentos Parceiros e Usuários pela Recorrente depende estritamente da sua capacidade de obtenção de uma oferta diversa de Estabelecimentos Parceiros, exatamente para que possa conjugar um catálogo diverso de Estabelecimentos e vitrines variadas de produtos – e isso apenas ocorre com a divulgação ostensiva e estratégica da Recorrente, dos Estabelecimentos Parceiros, dos produtos e setores disponíveis, bem como das campanhas promocionais.

(...)

242. Ora, a situação da Recorrente não é a de qualquer pessoa jurídica que realiza tais investimentos – muito pelo contrário: para a atividade da Recorrente, as despesas com marketing, publicidade e propaganda se dedicam à própria obtenção de Estabelecimentos Parceiros, que ofertam seus produtos e serviços na Plataforma Ifood, ocorrendo em momento anterior à prestação da intermediação pela Recorrente, que dele resulta. São portanto gastos inerentes e intrínsecos à atividade.

(...)

262. Ora, para uma empresa que se dedica à intermediação de negócios por meio de uma plataforma digital, deter a plataforma e mantê-la como preferência de usuários e de Estabelecimentos Parceiros é crítico para a operação. Trata-se do principal componente de um ativo intangível – a plataforma eletrônica com efeito de rede – que viabiliza a operação. Caso a plataforma existisse, porém não fosse de conhecimento geral e de confiabilidade reconhecida, não atrairia usuários, não havendo qualquer estabelecimento comercial ela cadastrado para realizar suas vendas.

(...)

286. Assim, resta indubitável que a atividade da Recorrente para a intermediação de Estabelecimentos Parceiros e Usuários depende diretamente da sua capacidade de obtenção de negócios, para que possa conjugar um catálogo diverso de Estabelecimentos Parceiros, o que demanda a divulgação ostensiva e estratégica da Recorrente, dos Estabelecimentos Parceiros, dos produtos e setores disponíveis, bem como das campanhas promocionais.

Não assiste razão à recorrente.

O presente tópico tem por objeto verificar se serviços com marketing e propaganda, aquisição de materiais de caráter majoritariamente publicitário, como mochila térmica, bolsa

térmica, japona, jaqueta, caixa térmica, camisetas, e concessão de vouchers se enquadram no conceito de insumos para fins de creditamento de contribuições não-cumulativas.

Como colocado no recurso voluntário, a matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

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

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, **em cotejo com o objeto social da empresa**, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual EPI.

(...)

VOTO

(...)

31. Reconheça-se que a interpretação restritiva do conceito de insumos, para fim de creditamento relativo às contribuições PIS/COFINS, tem realmente prevalecido nesta Corte Superior; eis a indicação de decisões nesse sentido, aliás esmeradamente elaboradas por um dos seus mais cuidadosos, meritosos e percuientes julgadores:

(...)

37. Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço,

como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.

(...)

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

(...)

É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:

i) **orientação restrita**, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, **adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI**, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;

ii) **orientação intermediária**, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, consistente em examinar, **casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração")**, **prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência**. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

iii) **orientação ampliada**, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, cujas bases assenhoreiam-se do **conceito de insumo da legislação do IRPJ**. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.

Demarcadas tais premissas, tem-se que o **critério da essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, **constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço**, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, **embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva** (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), **seja por imposição legal** (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

(...)

42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos do fundamento supra.

Assim, **prevaleceu a orientação intermediária**, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da relevância.

Deve ser destacado que toda a análise sobre os bens/serviços que podem gerar créditos se refere à essencialidade e relevância destes dentro do processo produtivo, como indicam os trechos acima destacados no Acórdão do STJ. Imaginar que dispêndios fora deste pudessem gerar crédito significaria admitir, por exemplo, que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos.

Em verdade, essa delimitação consta expressamente do art. 3º, caput, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na **prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Nesse contexto, fundamental entender se, para uma agência de restaurantes (ou para uma empresa de serviços de informática, que a recorrente afirma ser, conforme tópico anterior), as despesas com marketing, propaganda e publicidade representam insumos para a atividade desenvolvida pela empresa.

O entendimento de acórdãos do CARF e de recentes decisões do STJ, descritas ao final deste tópico, **é que tais despesas não podem ser consideradas como insumos para o fim de creditamento das contribuições não-cumulativas.**

A eventual supressão dessas despesas não provocaria a paralisação dos serviços prestados, ainda que pudesse trazer algum impacto na atração de consumidores. As despesas com aquisição de mochilas térmicas, bolsas térmicas, juponas, jaquetas, caixas térmicas, camisetas e concessão de vouchers definitivamente não integram o processo de produção do serviço oferecido pelo Ifood – que é o gerenciamento de restaurantes através de plataforma digital que conecta consumidores, estabelecimentos comerciais e entregadores.

De fato, tanto o recurso voluntário quanto os laudos e pareceres juntados ao processo trazem muitas informações e números que demonstram a importância das ações de marketing, publicidade e propaganda, feitas antes e depois da conclusão dos negócios. Discorrem sobre modelo de negócios baseado em contrato de agência e obrigações contratuais de aplicação de verba de marketing. Concluem que tais ações ajudam no crescimento da rede, engajamento, fortalecimento da plataforma. **Não são, porém, insumos pelo critério definido pelo STJ.**

O efeito de rede necessário para que os estabelecimentos parceiros e usuários conheçam e estejam engajados na plataforma existe no caso de Ifood – assim, como existe no caso de inúmeras outras empresas altamente tecnológicas – e as despesas com propaganda e publicidade para criação de tal efeito podem ser dedutíveis para fins de cálculo de IRPJ e CSLL, porém não geram crédito ao PIS e Cofins.

Várias decisões do CARF, inclusive desta T3102, adotam tal entendimento. Abaixo, algumas delas:

PROCESSO 10980.723683/2011-03

ACÓRDÃO 3302-014.783 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 22 de agosto de 2024

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE UNILANCE ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS LTDA

RECORRIDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2008

(...)

DESPESAS OPERACIONAIS E ADMINISTRATIVAS E O CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. TESTE DE SUBTRAÇÃO.

As despesas incorridas com publicidade; comissões e corretagens; processamento dados; impressos e emolumentos judiciais/cartorários **não se caracterizam como insumos pois, apesar de serem importantes para a atividade da empresa, contribuindo para o atingimento do seu objetivo, não atendem aos critérios de essencialidade e relevância definidos pelo STJ.** Pela simples aplicação do “teste de subtração” verifica-se que, mesmo sem estas despesas, a prestação do serviço de administração de grupos de consórcios continuaria sendo executada. Trata-se, no caso, de meras despesas administrativas/operacionais da empresa.

PROCESSO 16682.904907/2017-12

ACÓRDÃO 3102-002.729 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 18 de setembro de 2024

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE GERDAU AÇOS LONGOS S.A

INTERESSADO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 28/02/2009

(...)

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ART.99, DA PORTARIA CARF nº1.634/2023 (NOVO RICARF).

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

Assim, em consonância com o julgado do STJ e por não se enquadrarem na definição de insumos, não geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral, as seguintes despesas:

gastos com saúde, fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, **despesas com propaganda e marketing**, gastos com saúde dos funcionários, gastos com informática, gastos com limpeza, conservação e manutenção, gastos com representantes comerciais, gastos com recrutamento e seleção, serviços temporários, locação de mão de obra, gastos com jardinagem, gastos com auditoria e consultoria, gasto com estudo e treinamento, serviços de transporte externo de funcionários, fretes na transferências de produtos acabados, despesas com locação de veículos, aquisições de papel, envelopes, canetas, serviços de correios, serviços gráficos, impressões, cartuchos de tinta para impressora, confecção de placas e painéis (exemplos: indicando acesso para rodovia; proibindo entrada; sinalizando ponto de coleta; vias internas; brigada de emergência, regras de segurança, gastos com advocacia, serviços de telefonia e internet, viagens e hospedagens.

Processo nº 19311.720268/2017-32

Recurso Voluntário

Acórdão nº 3301-005.689 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 31 de janeiro de 2019

Matéria Contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS

Recorrente FAST SHOP S/A

Recorrida FAZENDA NACIONAL

(...)

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM PUBLICIDADE NA INTERNET E OUTRAS MÍDIAS .

As despesas com propaganda e publicidade não se caracterizam como essencial á atividade desenvolvida pela empresa, e sim como despesas operacionais, não passíveis de gerar crédito da não cumulatividade. Tais despesas, se deixarem de ser efetuadas, não acarretarão a inviabilidade das atividades da empresa, nem farão com que a empresa deixe de funcionar, pois outros meios existem para que a empresa divulgue seus produtos comercializados, diante de tal alternatividade disponível, a despesa com publicidade na Internet e outras mídias não gera créditos para a atividade econômica desenvolvida pela recorrente.

Nesse mesmo sentido, seguem recentes precedentes do STJ:

Agravo em Recurso Especial - AREsp 2.483.347/SC, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, julgamento em 16/04/2024:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTIGOS 489 E 1.022. AMBOS, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CRÉDITO DE PIS E COFINS. DESPESAS NÃO QUALIFICADAS COMO INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA NÃO VERIFICADOS. REEXAME VEDADO. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO

CONHECIDO PARA SE CONHECER PARCIALMENTE DO RECURSO ESPECIAL E NESSA EXTENSÃO, NEGO-LHE PROVIMENTO.

(...)

2. Quanto ao mérito, a recorrente almeja o reconhecimento do direito de apurar créditos de contribuição ao PIS e de COFINS, no sistema da não-cumulatividade, sobre as despesas com publicidade e propaganda, bem como com taxas de administração dos cartões de crédito/débito, nos termos dos artigos 3º, inciso II, da Lei 10.637/2002 e 3º, inciso II, da Lei 10.833/2003.

3. Com efeito, o conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não cumulativo do PIS e da COFINS, deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (REsp nº 1.221.170/PR, Tema 779/STJ). Partindo desta premissa, o Tribunal de origem afastou a possibilidade de creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS, mantendo os fundamentos da sentença, por reconhecer que as despesas com publicidade, propaganda e marketing, não podiam ser conceituados como insumos para o fim pleiteado, por não se relacionarem diretamente à atividade-fim da empresa ora agravante.

(...)

Agravo em Recurso Especial - AREsp 2.622.775/SC, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, publicação em 02/08/2024:

No tocante ao alargamento do conceito de insumo, tenho esse não pode ser interpretado de forma a abranger todo e qualquer custo e despesa que mantenha vínculo com a atividade empresarial e a fonte produtora de receitas.

[...]

Como se vê, o Superior Tribunal de Justiça acabou por adotar uma posição intermediária entre o que era pleiteado pelos contribuintes - interpretação mais ampla de insumo, considerando todos os custos e despesas relacionados ao serviço prestado ou ao processo produtivo (crédito financeiro), e o sustentado pela Receita Federal, conceito de insumo ligado à noção de crédito físico.

[...]

Já no que pertine aos serviços de software, propaganda e publicidade, comissões de vendas, honorários contábeis e advocatícios, além da assistência técnica para fins diversos do examinado alhures, por não integrar diretamente a atividade empresarial da impetrante, mas meramente de forma indireta ou acessória, configura despesa operacional, refugindo ao conceito de insumo preconizado legalmente, pelo que não gera direito ao creditamento postulado.

Agravo em Recurso Especial - AREsp 2.633.519/RS, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, publicação em 28/06/2024:

Os autos foram recebidos neste Gabinete em 17 de junho de 2024.

Destaco do acórdão integrativo de fls. 551-556, e-STJ:

(...)

No caso dos autos, as despesas com sistemas de informática, uniformes, despesas decorrentes de acordo/convenção coletiva de trabalho, despesas com IPVA e licenciamento de veículos, despesas com material de uso e consumo operacional e bens móveis da área administrativa, despesas com seguro de responsabilidade civil, despesas com extintores de incêndio, despesas com publicidade e propaganda, lavanderia, rede interna WAN, condomínio pago por filiais, manutenção e conservação de bens móveis, imóveis, e equipamentos, indenizações, serviços de EDI (intercâmbio eletrônico de dados), manutenção e desenvolvimento de software, despachos aduaneiros e material de conservação e manutenção de estabelecimentos não se amoldam ao conceito de insumo.

Agravo em Recurso Especial - AREsp 2.549.430/SC, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, publicação em 24/05/2024:

Quanto à questão de fundo, sustenta ofensa aos arts. 1º e 3º, incs. I e II, da Lei 10.637/2002; 1º e 3º, incs. I e II, da Lei 10.833/2003; 99 e 110 do CTN; arts. 169 a 172 da IN RFB 1911/2019; INs 247/2002 e 414/2003, sob os seguintes argumentos: (...)

b) as despesas incorridas pela recorrente a efeito de publicidade e propaganda, bem como aquelas incorridas junto das operadoras de cartão de crédito e débito, independentemente se ligadas à atividade comercial ou de prestação de serviços, mostram-se essenciais à manutenção de suas atividades; c) o insumo não pode ficar restrito aos itens utilizados diretamente na produção, de modo que também se estende ao desempenho da atividade produtiva; d) tratando-se de concessionária de veículo, uma vez que o desempenho da atividade econômica está estritamente conectado à revenda de bens, pois não realiza a fabricação, o insumo, invariavelmente, estará conectado com tudo o que permitir sua comercialização; e) ser despesa operacional ou administrativa, não interfere no conceito de insumos para fins de PIS e COFINS;

(...)

Finalmente, no tocante aos arts. 1º e 3º, incs. I e II, da Lei 10.637/2002; 1º e 3º, incs. I e II, da Lei 10.833/2003, a Corte de origem, após ampla análise do conjunto fático-probatório, firmou compreensão de que o direito pretendido pela recorrente não é cabível, **visto que os gastos em discussão nos autos, à luz dos critérios da essencialidade e da relevância, são despesas operacionais, não insumos, nos termos do definido nos Temas 779/STJ e 780/STJ.** (negritos nossos).

Assim, o pleito deve ser indeferido.

4) Direito a créditos extemporâneos

Neste tópico, a recorrente discorre sobre créditos extemporâneos e sobre o direito a eles, independentemente do momento da apropriação:

287. No que se refere à apropriação de créditos do PIS e da Cofins de forma extemporânea pela Recorrente, tem-se que o v. acórdão recorrido reproduziu o exato entendimento procedimental prolatado pelo TVF, o qual não pode e não deve prosperar.

288. A uma, porque esta glosa per se é absolutamente improcedente, como restou claro ao longo dos fundamentos expostos ao longo da presente defesa administrativa e restou reiterado acima, tendo sido demonstrado que os créditos em debate são materialmente legítimos, pois essenciais e relevantes à atividade da Recorrente. E, a duas, porque não merece subsistir a interpretação procedimental restritiva quanto à apropriação extemporânea dos créditos pela Recorrente.

(...)

292. A esse teor, como é sabido, existem apenas dois requisitos para a apropriação extemporânea dos créditos do PIS e da Cofins: (i) que não sejam atualizados monetariamente e (ii) que sejam apropriados dentro do prazo de 5 (cinco) anos. Tais requisitos são estabelecidos, respectivamente, pelo artigo 13 da Lei nº 10.833/2003 e pelo artigo 1º do Decreto nº 20.910/1932:

(...)

293. É importante destacar que a legislação aplicável à matéria, qual seja, as supracitadas Leis de nºs 10.637/02 e 10.833/03, não dispõe sobre os procedimentos que devem ser adotados pelo contribuinte para fins de creditamento, tampouco as Instruções Normativas de nºs 2.055/21 e 2.121/22, relacionadas ao assunto.

294. Embora no passado tenha havido previsão para o registro de créditos extemporâneos no âmbito de obrigações acessórias do contribuinte, ensejando o entendimento quanto à possibilidade da apropriação direta de créditos extemporâneos das contribuições ao PIS e da Cofins, como se observa do Manual da EFD-Contribuições, aprovado pelo Ato Declaratório Executivo COFIS 20, de 14 de março de 2012, atualmente – e desde agosto de 2013 –, essa previsão não se encontra mais vigente, fato inclusive observado pela D. Autoridade Fiscal no TVF.

(...)

301. Como se verifica a partir de uma simples leitura da autuação, mesmo a Recorrente tendo indicado que (i) os créditos foram registrados e estão embasados em documento suporte e respeitarem o prazo decadencial; e (ii) existem de controles que demonstram a inexistência do aproveitamento dos créditos em outros períodos, é dizer, que cumpriu todas as normas vigente, a D. Autoridade Fiscal se apegue ao formalismo e lavra a autuação fiscal sem qualquer fundamento legal.

(...)

306. Dessa forma, independentemente do procedimento adotado pela Recorrente – o qual, é mister repisar, se adotou em estrito cumprimento ao que dispõe as Leis de nºs 10.637/02 e 10.833/03, bem assim como demanda a prática e como é requerido pelos tribunais administrativos quando analisam o tema –, fato é que a apropriação extemporânea dos créditos do PIS e da Cofins discutida nos presentes autos é legítima, razão pela qual o Auto de Infração em epígrafe deve ser declarado absolutamente improcedente também quanto a esse ponto.

Não assiste razão à recorrente.

A recorrente, em seu recurso, alega que pode aproveitar créditos de PIS e Cofins mesmo sem a retificação das obrigações acessórias correspondentes, com fundamento no art. 3º, § 4º, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002. Traz, ainda, julgados da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de 2019 a 2022, favoráveis ao seu pleito.

Pois bem: **a mesma 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais**, com composição diversa da anterior, manifestou-se explicitamente e por unanimidade de votos sobre o tema em sessão muito recente (18/07/24) no sentido de que tal retificação é necessária, conforme descrito abaixo:

Processo nº	10410.721937/2011-13
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	9303-015.597 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de	18 de julho de 2024
Recorrente	COMPANHIA AÇUCAREIRA CENTRAL SUMAUMA - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

COFINS. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração extemporânea de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, a exemplo do DACON, para que os registros permitam controle da fruição dos créditos sem duplicidades ou incongruências em relação aos controles/registros contábeis e fiscais do contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA. MESMAS RAZÕES DE DECIDIR.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep as mesmas razões de decidir empregadas em relação à Cofins, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

O voto no qual se baseou o acórdão acima, de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, explicita que:

“A controvérsia tratada no presente Recurso Especial reside na análise da possibilidade de utilização de crédito extemporâneo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS sem a necessidade de retificação de DACON.

(...)

Portanto, a apuração extemporânea de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial o DACON, vez que tal demonstrativo espelha os controles contábeis e fiscais da empresa, que devem ser internamente consistentes.” (negrito nosso)

Esse é o mesmo entendimento que consta do voto vencedor no Acórdão 3402-011.727 (sessão de 21/03/2024), de redação do Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, com trechos transcritos abaixo com as devidas adaptações ao presente caso:

Existem diversos dispositivos legais e infralegais que determinam e regulamentam a forma de apuração dos créditos, inclusive os extemporâneos, como o art. 3º, § 1º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003:

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

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

Como se verifica, os créditos devem ser calculados com base nos custos e dispêndios incorridos no próprio mês, não sendo permitida a inclusão de créditos gerados em outros períodos.

Além disso, a Lei nº 9.430/96 confere à Receita Federal a competência para disciplinar como deverão ser efetuados os procedimentos de aproveitamento dos créditos:

Lei nº 9.430/1996

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).

Com base neste comando legal, a Receita Federal disciplina o aproveitamento dos créditos, através de instruções normativas e orientações específicas.

Tal orientação encontra-se no item 90 (disponível no site “sped.rfb.gov.br”: Página Inicial >> EFD Contribuições >> Perguntas frequentes >> Onde encontro mais Perguntas e Respostas sobre a EFD Contribuições? >> Clique aqui para fazer o download do arquivo completo de Perguntas e Respostas sobre a EFD Contribuições):

“90) Como informar um crédito extemporâneo na EFD-CONTRIBUIÇÕES?

O crédito extemporâneo deverá ser informado mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. As empresas devem observar os seguintes procedimentos:

1. Retificar a EFD-Contribuições do correspondente período de apuração, para constituir os créditos decorrentes de documentos não considerados na apuração inicial. Os saldos de créditos das EFDs-Contribuições dos meses posteriores à constituição do crédito devem ser retificados para evidenciar o novo crédito, nos registros 1100 (PIS/Pasep) e 1500 (COFINS);
2. Retificar a DIPJ/ECF, para ajustar o custo/despesa considerado na apuração do lucro líquido, caso os documentos fiscais não considerados na apuração de crédito na EFD-Contribuições original tenham sido computados pelo seu valor bruto;
3. Retificar a DCTF, caso seja apurado valor suplementar de PIS, COFINS, IRPJ e de CSLL a recolher, decorrente do ajuste referido nos itens acima.

Procedimento semelhante deverá ser adotado com relação aos períodos anteriores à obrigatoriedade da EFD-Contribuições, qual seja, retificação do DACON, DIPJ e DCTF, quando for o caso. Atentar para o fato que a retificação de DACON pode também ensejar ainda a retificação da EFD-Contribuições de períodos posteriores.”

Importante salientar que as orientações e instruções normativas integram a legislação tributária e devem ser seguidas por todos os administrados, somente sendo possível seu afastamento caso identificada alguma contrariedade à lei, o

que não se identifica neste caso. É esse o comando do art. 100 do CTN, c/c o art. 96 do mesmo diploma legal:

SEÇÃO I

Disposição Preliminar

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

(...)

SEÇÃO III

Normas Complementares

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Nesse sentido, **existem precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região**. Abaixo, um deles, de 2022:

Processo: 5018482-73.2021.4.04.7000-PR

Data da Decisão: 13/07/2022

Relator LEANDRO PAULSEN:

(...)

2.3 Necessidade de retificação da DACON/EFD-SPED e da DCTF para o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/COFINS. Quanto ao ponto, a Fazenda Nacional narrou que:

Quando o § 4º do art. 3º das Leis nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02 fala que “O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, não está se referindo a operação geradora de crédito que deveria ter sido informada em declarações de apresentação obrigatória ao Fisco e não foi informada à época própria. Está sim a se

referir ao saldo de créditos devidamente escriturados nas EFD-Contribuições dos respectivos períodos a que se referem, os quais, por serem superiores ao saldo de débitos do mesmo período, poderão então serem aproveitados em período subsequente. Interpretar a lei de maneira diversa, admitindo que o contribuinte possa aproveitar no futuro créditos referentes a operação geradora de crédito ocorrida em período pretérito sem retificar as correspondentes declarações/escriturações daquele período, subverteria todo o mecanismo da não cumulatividade das referidas contribuições, uma vez que o quantum a ser pago depende tanto das receitas auferidas quanto das operações geradoras de crédito (bens adquiridos para revenda, bens e serviços utilizados como insumos, etc.) e, nesse sentido, da correta e tempestiva escrituração dessas operações. Se o contribuinte esqueceu de escriturar uma operação geradora de crédito a que tinha direito em período passado, deverá retificar as declarações (DACon) ou escriturações (EFD-Contribuições) das respectivas competências, de modo a incluir tal operação, bem como todas as subsequentes de modo a refletir a inclusão da referida operação na base de cálculo e no saldo de créditos a serem aproveitados em períodos futuros.

Por exemplo, não se admite que uma nota fiscal de entrada cujo direito ao creditamento não tenha sido feito no mês correspondente, seja inserida diretamente em outro mês ou até mesmo anos depois, para compor o crédito de outro período. **Obrigatoriamente, essa inserção deverá envolver a retificação da apuração do mês a que pertencia.**

Assim, a empresa ao constatar que deixou de aproveitar créditos em determinado período, deve proceder a nova apuração e providenciar a retificação Escrituração Fiscal das Contribuições - EFD/Contribuições dos respectivos meses, informando de forma detalhada cada um dos créditos "incluídos", escriturando-os, preferencialmente, nos Blocos A, C e/ou D, conforme sua natureza, de maneira a tornar possível a verificação de sua pertinência pela autoridade fiscal, deixando no Bloco F, tão somente os créditos não apurados em notas fiscais de serviços e/ou mercadorias.

Feito isso, o contribuinte também deverá providenciar a retificação do(s) Pedido(s) de Ressarcimento - PER. Mas, caso o período de apuração a ser retificado que já tenha PER apreciado pela RFB, poderá efetuar a formalização de PER/Complementar, mesmo em formulário, sendo um PER/Complementar para cada contribuição e trimestre de apuração.

Tal procedimento não é mero formalismo, mas visa obedecer a determinação da legislação de regência da matéria, a qual impõe sejam os créditos distribuídos proporcionalmente de acordo com as receitas auferidas pela empresa no mesmo período de apuração, vinculando-os às receitas de mercado interno tributado ou não e de exportação, sendo que

somente os créditos com a devida previsão legal, podem ser objeto de ressarcimento ou utilizados em compensação de débitos próprios.

Correto o Fisco. Admite-se a apuração extemporânea e o aproveitamento dos créditos que não possam ser aproveitados em cada mês, mas isso pressupõe o refazimento das apurações e das declarações. Há a necessidade de apuração conforme a competência e a sua utilização conforme as normas legais, não se podendo autorizar sistemática que destoe, porquanto comprometeria o controle e a fiscalização das operações.

(...)

Dispositivo.

Ante o exposto, voto por dar provimento à apelação da União e parcial provimento à remessa necessária a fim de reconhecer a necessidade da prévia retificação do DACON/efd-spéd e da DCTF para que os créditos de PIS e de COFINS sejam aproveitados extemporaneamente. (negritos e grifos nossos)

O dispositivo legal utilizado para justificar a possibilidade de creditamento extemporâneo no caso em tela é o art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Esse “transporte de saldo”, permitido pela legislação tem como único objetivo possibilitar que o saldo de crédito seja utilizado para dedução do próprio tributo, no período subsequente, como previsto pela sistemática da não-cumulatividade. Sem este dispositivo, poderia haver a interpretação de que, não utilizado o crédito dentro do trimestre (por ausência de débitos em montante suficiente), ele estaria perdido. Vejamos.

Trata-se de conhecida regra hermenêutica a que afirma que os incisos devem ser interpretados dentro do parágrafo ou do artigo em que estão inseridos, bem como os parágrafos de acordo com o caput do seu artigo. Essa vinculação de preceitos normativos segundo uma hierarquia representa o método (ou critério) de interpretação topográfico, pelo qual os dispositivos, em sua interpretação, devem levar em conta o contexto em que estão inseridos. É uma vertente do método de interpretação sistemático. Pois bem.

Com base nessa regra hermenêutica, a correta interpretação para este § 4º do art. 3º é no sentido de que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes através de desconto do valor apurado na forma do

art. 2º (dedução do tributo devido), como prevê o caput do art. 3º, e não no sentido de que créditos referentes a diversos períodos podem ser somados e depois contabilizados em período distinto, para serem tratados como se tivessem sido gerados neste período, e não naqueles.

Se assim fosse, tal regra deveria constar em algum dispositivo da Lei nº 9.430/96, cujos artigos 73 e 74 tratam especificamente de “Restituição e Compensação de Tributos e Contribuições”, ou possuir dispositivo autorizativo expreso, assim como o inciso II do § 1º do art. 5º das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Logo, resta improcedente a alegação da recorrente de que o art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 permitiria que créditos referentes a aquisições de insumos realizadas ao longo de um ano e não apurados nesse período, ou apurados a menor, pudessem ser somados e registrados contabilmente de uma vez só, em até 05 anos depois, sem a retificação das declarações acessórias.

Nesse sentido, precedente do STJ no REsp nº 1.631.036-CE, Relator Ministro Sérgio Kukina, publicado em 21/10/2021:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS E PRESUMIDOS. VALORES PAGOS A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS MÊS A MÊS, E NÃO DE UMA ÚNICA VEZ.

1.A sentença denegou segurança que objetivava reconhecer o direito de apropriar, em uma única vez, créditos extemporâneos e presumidos da Contribuição para o PIS (1,2375%) e da COFINS (5,7%), calculados sobre os valores pagos aos transportadores autônomos com arrimo no art. 3º, § 4º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

(...)

5. Apesar de ser uma opção do contribuinte, a não apropriação do 'crédito' bem como do 'crédito presumido' de PIS e de COFINS em cada período correspondente ao da realização da receita, os valores desses créditos

apurados extemporaneamente devem ser apropriados mês a mês, segundo o regime de competência.

(...)

7. Embora o § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 preveja expressamente que os créditos não aproveitados no próprio período possam ser aproveitados em períodos seguintes, deve-se interpretar esse dispositivo no contexto da legislação, seguindo sempre o regime de competência de apuração de débitos e créditos de PIS e de COFINS. Daí a necessidade de que o contribuinte recalcule os tributos devidos em cada período de apuração correspondente a tais créditos e retifique as declarações afetadas por esse procedimento.

8. Resta claro, pois, que **a apropriação dos créditos que a impetrante não utilizou nos últimos cinco anos, não pode ser feita de uma vez só, devendo os créditos serem apropriados mês a mês, com a respectivas retificações das declarações afetadas por este procedimento**, sob pena de quebra do princípio contábil da competência e do princípio constitucional da isonomia com os demais contribuintes submetidos ao mesmo regime de apuração do PIS e da COFINS. (negritos nossos)

Para o presente caso, da Ifood, existe ainda um outro fator para que o aproveitamento dos créditos extemporâneos não seja aceito. A origem de tais créditos está, em grande parte, relacionada a créditos com despesas com marketing, propaganda e vouchers – exatamente os itens tratados no item anterior e para os quais, no entendimento deste voto, não existe geração de crédito. Adoto como razões de decidir os seguintes trechos do acórdão recorrido:

Acresça-se que, para além de se tratar de créditos apropriados indevidamente de forma extemporânea, constatou a autoridade tributária que:

i) nos meses de Janeiro e Fevereiro constaram dos registros M110/M510, no campo “Descrição Resumida do Ajuste”, créditos oriundos de VOUCHER MARKETING, LOGISTICA e ADQUIRENTE.

ii) no mês de Março não foi possível a decomposição dos valores, pois a contribuinte não apresentou as respectivas planilhas e, novamente intimada a fazê-lo, alegou já haver entregado anteriormente tais planilhas (supostamente em resposta ao TIF 1), o que não ocorreu, contudo, conforme respectivo Recibo SVA.

iii) no mês de Abril as parcelas correspondentes a Adquirentes e Custo OL (operação logística) foram apuradas por intermédio dos [Arquivo Não-paginável – Resposta TIF 1 – Doc 01 – Blocos M110 e M510 – Extemporâneos 04_2019 - Adquirentes] e [Arquivo Não-paginável – Resposta TIF 1 – Doc 01 – Blocos M110 e M510 – Extemporâneos 04_2019 – Custo OL]. Já a parcela correspondente a despesas de Marketing foi apurada pela diferença, haja vista que nos arquivos

respectivos não haverem sido apresentadas planilhas, mas sim, anexadas cópias “pdf” das NFS-e.

iv) no mês de Setembro foram consideradas como Voucher Marketing as NFS-e identificadas à fl. 42 (bonés, mini bag térmica, impresso personalizado, livros guia delivery gastronomia, veiculação de material publicitário na internet, ensaios/produção de fotografias e “studio office”).

v) no mês de novembro apresentou a NFS-e nº 925, da empresa TERSERV PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE APOIO E LIMPEZA EIRELI – EPP, a qual tem por objeto Terceirização de Recepção, Terceirização de Limpeza, Terceirização de Copa, Terceirização de Portaria, Terceirização de Recrutamento e Seleção, Terceirização de Zeladoria, Terceirização Sob medida, Terceirização para Eventos e Terceirização de Serviços Temporários, tratando-se de serviços que não geram direito a créditos por trata-se de despesas administrativas.

Dessa forma, para além de se tratar da apuração indevida de créditos extemporâneos, verifica-se tratar-se, em concreto, de créditos apurados parcialmente em relação a despesas incorridas com Voucher, ações de marketing e propaganda e operações logísticas, para as quais não há previsão normativa para a apropriação de créditos não-cumulativos, conforme já declinado anteriormente. Também por razões de mérito não poderiam ser restabelecidas estas parcelas glosadas, como se constata. (negrito e grifo nosso)

Por fim, em decisão recentíssima, o CARF aprovou a Súmula 231, de aplicação obrigatória, que estabelece que:

Súmula 231

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Assim, a decisão de piso não merece reforma neste tópico.

5) Excessos remanescentes: consideração de recolhimentos relativos a novembro e dezembro/19

A recorrente alega que não foram considerados pagamentos feitos de PIS e Cofins nos meses de novembro e dezembro/19, no regime da cumulatividade, persistindo cobrança a maior. A seguir, trechos do recurso voluntário:

307. Além dos excessos do presente lançamento fiscal reconhecidos e sanados pelo v. acórdão recorrido, é notável que não se considerou os pagamentos de PIS e Cofins efetuados pela Recorrente, apurados no regime cumulativo, em referência aos períodos de novembro e dezembro de 2019, persistindo a cobrança a maior.

308. Em outros termos, como reconhecido pelo próprio Ilmo. Julgador a quo, quando da apuração do valor de PIS e Cofins que seria pretensamente devido pela

Recorrente, a D. Autoridade Fiscal procedeu apenas ao cálculo nos seguintes moldes: $[(BC \times 9,25\%) - \text{créditos}]$. Ou seja: os valores que foram pagos tempestivamente pela Recorrente a título de PIS e Cofins (mesmo que apurados sob o regime cumulativo), não foram abatidos do cálculo do valor do tributo pretensamente devido.

(...)

310. A esse teor, a Recorrente já havia mencionado, com base no Relatório de Constatação Preliminar emitido pela EY (Doc. 05 da Impugnação), que a D. Autoridade Fiscal havia ignorado os valores recolhidos pela Recorrente nos meses de janeiro e outubro de 2019. Todavia, quando da ampliação e adensamento das análises realizadas pela EY, foi identificado no Relatório Final de Constatação que a D. Autoridade Fiscal desconsiderou não apenas os recolhimentos relativos aos meses de janeiro e outubro de 2019, MAS SIM DE TODOS OS MESES DE 2019 (!)

(...)

312. Nesse exato sentido, note-se abaixo a demonstração do montante total dos recolhimentos desconsiderados pela autoridade no período de apuração em análise (janeiro a dezembro de 2019) (fl. 10108):

Período	Recolhimentos no período*
jan/19	952.814,24
fev/19	24.507,10
mar/19	82.263,81
abr/19	131.262,20
mai/19	216.790,80
jun/19	148.552,43
jul/19	158.233,56
ago/19	163.440,71
set/19	162.192,63
out/19	206.191,15
nov/19	231.098,52
dez/19	238.690,70
Total recolhimentos	
2.716.037,85	

* Aglutinação dos valores recolhidos sob os códigos de receita 8109, 6912, 2172 e 5856.

313. Dessa forma, considerando que os fundamentos da Recorrente foram acatados pelo v. acórdão recorrido quanto a este ponto, havendo, por um lapso, sendo desconsiderado do cálculo o período em referência, requer-se a redução dos supostos débitos da Contribuição ao PIS, da Cofins, juros e multas TAMBÉM QUANTO A NOVEMBRO E DEZEMBRO DE 2019.

Não assiste razão à recorrente.

A questão, neste tópico, trata de matéria de fato e não de direito.

Efetivamente a decisão de primeira instância deduziu os valores já pagos das contribuições, nos meses de janeiro a outubro/19, do valor lançado.

Com relação aos meses de novembro e dezembro/19, contudo, a DRJ não procedeu a nenhum desconto pois não localizou nenhum pagamento relativo a esses períodos:

Assim sendo, constata-se na planilha M210-M610 – Detalhamento da Contribuição Recalculada (fls. 49/50), a qual faz parte dos autos de infração, que a autoridade fiscal realmente não deduziu da apuração das Contribuições quaisquer valores a título de pagamentos anteriormente efetuados pela contribuinte. Por sua vez, a impugnante alega, por intermédio do Relatório de Auditoria de fls. 10092/10109, que efetuou recolhimentos nos códigos 8109, 6912, 2172 e 5856 relativos aos períodos de apuração de jan/2019 a dez/2019, identificados no “Quadro 07 – Ausência de desconto dos recolhimentos efetuados pelo contribuinte, da exigência lançada pela autoridade fiscal” (fl. 10107).

Devem ser excluídos da exigência de ofício, portanto, os valores efetiva e comprovadamente pagos a título da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, apurados seja sob o regime cumulativo seja sob o regime não-cumulativo das Contribuições. E, nesse sentido, foram identificados nos sistemas da RFB os pagamentos indicados pela impugnante no Quadro 07 (fl.10107), cujos respectivos comprovantes foram juntados, em sede do presente julgamento, às fls.10110/10152. **Contudo, não foram localizados quaisquer recolhimentos realizados, entre os respectivos períodos de apuração e a lavratura dos autos de infração, nos códigos 8109, 6912, 2172 ou 5856, para os meses de novembro/2019 e dezembro/2019, também não havendo juntado a impugnante qualquer prova de pagamento dos mencionados valores ou, quando menos, dados de identificação que pudessem permitir a localização dos supostos montantes recolhidos,** razão pela qual não podem ser reconhecidas tais parcelas redutoras das exigências de ofício. (negrito e grifo nossos)

No recurso voluntário, a recorrente mais uma vez não trouxe nenhum comprovante do efetivo pagamento de tais valores – que, saliente-se, não foram localizados nos sistemas da Receita Federal do Brasil - trazendo apenas novamente as planilhas de supostos recolhimentos já apresentadas com a impugnação.

O pleito deve, então, ser indeferido.

6) Excessos remanescentes: inaplicabilidade dos juros sobre a multa

A questão trata dos juros sobre a multa de ofício, conforme disposto abaixo:

314. Na eventual hipótese de vir a ser mantida a autuação – que se considera apenas a título argumentativo –, será indevida a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, e não paga no vencimento, seja por falta de previsão legal, seja porque o enquadramento legal apontado no auto de infração não autoriza a imposição de juros sobre a multa de ofício, mas apenas sobre os tributos supostamente não pagos, nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

Não assiste razão à recorrente.

Sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, numa análise sistemática do Código Tributário Nacional, percebe-se que os juros incidem sobre o crédito não integralmente pago no vencimento, sendo devidos tanto com relação ao tributo como com relação à multa, já que o crédito tributário engloba ambos. Vejamos:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

O art. 113, § 1º do CTN preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, donde se observa que o critério utilizado pelo Código Tributário Nacional para distinguir obrigação acessória de obrigação principal é o conteúdo pecuniário. A obrigação acessória consiste em um fazer ou não fazer, enquanto que a obrigação principal implica em obrigação de dar dinheiro.

Neste passo, a multa tem natureza de obrigação principal, visto que incontestável o seu conteúdo pecuniário. O conceito de crédito tributário está esculpido no art. 139 do CTN, nos seguintes termos: o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Desta forma, por ser a multa, obrigação principal, conclui-se que crédito tributário engloba o tributo e a multa. Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa deve incidir juros, como determina o art. 161 do Código Tributário Nacional.

O CARF já expressou esse entendimento em inúmeros acórdãos e a Súmula CARF nº 108 disciplinou, desde 2018, definitivamente o assunto, não cabendo mais qualquer discussão sobre o tema:

Súmula CARF nº 108

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

Acórdãos Precedentes: CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137 de 04/10/2017; 9101-003.199 de

07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

A decisão de piso deve, assim, ser mantida.

7) A necessidade de diligência fiscal

Por fim, a recorrente solicita a realização de diligência fiscal, conforme os seguintes excertos do recurso voluntário:

325. Conforme elucidado acima, a D. Fiscalização deixou de considerar a efetiva natureza jurídica das atividades desenvolvidas pela Recorrente, tanto no bojo do licenciamento oneroso dos seus softwares próprios, de autoria e desenvolvimento da Recorrente como parte de seu objeto social; bem como no âmbito dos serviços de agenciamento de Estabelecimentos Parceiros em sua plataforma eletrônica.

326. Frente à autuação fiscal, a Recorrente buscou, tanto no exíguo prazo legal de 30(trintas) dias para a elaboração do presente Recurso, bem como em sua argumentação em sede de Impugnação, esmiuçar a natureza de cada uma das operações por ela praticadas dentro daqueles tipos de serviços.

(...)

329. A referida declaração dos fornecedores dos softwares tomados pela Recorrente e utilizados como insumo deixa claro que eles não desenvolvem ou fornecem os softwares licenciados pelo iFood a seus Estabelecimentos Parceiros, sendo essa relação jurídica autônoma e distinta daquela dos softwares licenciados pelos fornecedores (i.e., AWS) à Recorrente.

330. Em adição, na presente ocasião, a Recorrente realizou a contratação de firma de auditoria independente (i.e., KPMG) para a elaboração de um Laudo (Termo de Constatação KPMG – Doc. 01), visando (i) a constatação da autoria e desenvolvimento próprio dos softwares licenciados pela Recorrente aos Estabelecimentos Parceiros para fins da tributação de suas receitas no regime cumulativo e (ii) a aferição da dinâmica das despesas de marketing e publicidade da Recorrente na execução do serviço de intermediação.

(...)

337. Diante do exposto, a Recorrente requer a realização de diligência fiscal, a fim de que este possa examinar devidamente os contratos, registros contábeis, elementos de prova anexados aos presentes autos e demais documentos para o adequado deslinde do caso, em estrita observância ao princípio da verdade material, inclusive como medida adequada para o devido convencimento desse E. Conselho, privilegiando o devido processo legal, contraditório e ampla defesa. A

Recorrente desde já oferece sua escrita contábil e fiscal e documentação de suporte para confirmar os fatos e documentos juntados aos autos.

O pedido de diligência não deve prosperar.

A diligência é determinada quando se entende que o processo não está em condições de ser julgado, necessitando de novos elementos e/ou providências. Nesse contexto, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as que considerar prescindíveis ou impraticáveis (art. 18, “caput”, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).

No presente caso considera-se desnecessária a diligência solicitada pela recorrente, por entendê-la dispensável para o deslinde do presente julgamento.

Ressalte-se que todos os documentos apresentados pela empresa foram analisados para elaboração do presente voto, incluindo declarações fornecidas pelos fornecedores, laudos feitos por KPMG e pareceres elaborados pelo Prof. Humberto Ávila e Daniel & Diniz Advocacia Tributária.

Os documentos constantes dos autos foram suficientes para elaboração do presente voto, não restando questão a ser esclarecida ou elucidada.

O pedido de diligência deve, então, ser indeferido.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, por negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**

Em que pese o robusto voto do i. Relator, cujas razões se mostram consistentes, ousou dele divergir, no mérito, pelos fundamentos a seguir expostos. A meu ver, a presente controvérsia concentra-se em três pontos sensíveis, que passo a examinar.

Infração 01: discute-se o enquadramento das receitas de criação e licenciamento de software da Recorrente no regime cumulativo do PIS e da Cofins, nos termos do art. 10, inciso XXV, da Lei nº 10.833/2003.

Infração 02: questionam-se os créditos apurados pela Recorrente em razão de despesas com marketing e publicidade (voucher, publicidade, propaganda e merchandising), diretamente vinculadas à sua atuação como intermediadora de negócios por meio da plataforma

eletrônica (“Plataforma iFood”). Examina-se a possibilidade de creditamento à luz do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Infração 03: analisa-se o questionamento e a glosa de créditos extemporâneos efetuada pela Fiscalização, fundada em mero rigor formal, sem que se verificasse a efetiva regularidade material dos créditos, os quais teriam sido desconsiderados por suposto descumprimento de normas infralegais quanto ao procedimento utilizado pela Recorrente.

Infração 01 - REGIME CUMULATIVO. RECEITAS SOBRE CRIAÇÃO E LICENCIAMENTO DE SOFTWARE.

O fundamento central da decisão recorrida parte da premissa de que, embora o iFood utilize tecnologia de forma intensiva e possua, em seu objeto social, atividades de desenvolvimento e licenciamento de software, suas receitas não decorreriam de atividade típica de empresa de serviços de informática, mas essencialmente de intermediação de serviços, razão pela qual não se enquadraria no inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833/2003.

Segundo esse entendimento — adotado pela fiscalização e acolhido pelo i. Relator — o iFood atuaria primordialmente como agência de restaurantes, auferindo receitas provenientes de comissões, mensalidades e taxas associadas ao uso da plataforma, e não da exploração econômica de software por ele desenvolvido, circunstância que afastaria a aplicação do regime cumulativo.

De outro lado, a Recorrente sustenta que sua atuação não se limita à intermediação de serviços, exercendo, de forma comprovada, atividades de desenvolvimento de software com equipe própria e de licenciamento de software, inclusive mediante contratos com terceiros, razão pela qual auferir receitas submetidas tanto ao regime não cumulativo quanto ao regime cumulativo, conforme a natureza da atividade desempenhada.

A controvérsia, portanto, consiste em definir se as atividades tecnológicas desenvolvidas pelo iFood configuram prestação de serviços de natureza intelectual e tecnológica, não se confundem com atividade mercantil clássica e, por conseguinte, se enquadram no regime cumulativo de PIS e COFINS, nos termos do art. 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003.

O enquadramento no regime cumulativo previsto no art. 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003 exige, de forma cumulativa, o atendimento de dois requisitos essenciais:

(i) que a pessoa jurídica seja empresa de serviços de informática, isto é, que desenvolva software ou preste serviços diretamente correlatos ao desenvolvimento, manutenção, operação ou licenciamento de programas de computador;

(ii) que as receitas submetidas ao regime cumulativo decorram especificamente do desenvolvimento de software próprio nacional e de seu licenciamento ou cessão de uso.

A Solução de Consulta COSIT nº 218/2024 reforça esse entendimento ao esclarecer que o regime cumulativo somente se aplica quando o software for desenvolvido pela própria

empresa e quando as receitas decorrem do seu licenciamento ou cessão de uso, e não de atividade econômica diversa.

Os documentos constantes dos autos demonstram, de forma inequívoca, que o iFood é desenvolvedor de software próprio. A empresa mantém equipe técnica interna e especializada, composta por engenheiros, cientistas e analistas de dados, responsável por projetar, desenvolver, testar, operar e manter sistemas próprios, estruturados em microserviços, APIs e arquitetura distribuída.

Além disso, o iFood é titular da propriedade intelectual dos sistemas utilizados em sua plataforma, conforme esclarecido pela documentação da AWS Brasil, que atua exclusivamente como fornecedora de infraestrutura de nuvem, sem qualquer participação no desenvolvimento ou titularidade dos softwares.

Embora o CNAE principal da Recorrente seja classificado como “Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral”, seu objeto social inclui expressamente o desenvolvimento e licenciamento de softwares, plataformas digitais, integração de sistemas, gestão de dados, programas de fidelização e tecnologia aplicada a serviços.

O Formulário do Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI), referente ao ano-base de 2022, comprova, ainda, que a empresa executa atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação, desenvolvendo modelos próprios de inteligência artificial, Machine Learning e Big Data, bem como realizando desenvolvimento experimental de software, incluindo soluções de Processamento de Linguagem Natural (PLN), segmentação e classificação de usuários, algoritmos de ranqueamento (Learning to Rank) e modelos próprios, inclusive em substituição a soluções pré-existentes, como o BERT.

Trata-se, portanto, de atividade típica de desenvolvimento tecnológico, formalmente reconhecida pela legislação, o que afasta qualquer dúvida quanto ao atendimento do primeiro requisito legal, ainda que a empresa não exerça essa atividade de forma exclusiva.

Tal conclusão é corroborada, inclusive, pela oferta pública de vagas técnicas, como a de Senior Backend Software Engineer¹, cujo escopo envolve projetar, desenvolver, testar e operar software próprio, atuar em microserviços e sistemas distribuídos, desenvolver soluções cloud-native, bem como promover a melhoria contínua de sistemas produtivos, caracterizando atividade intelectual intensiva, e não mera intermediação automatizada.

Ao contrário do que sustenta a decisão recorrida, os autos demonstram que o iFood não apenas intermedeia serviços, mas também explora economicamente software próprio, inclusive por meio de licenciamento e cessão de uso.

As Notas Fiscais de Serviços Eletrônicas juntadas aos autos descrevem expressamente o licenciamento de uso de software, com enquadramento no CNAE 6202-3/00 (desenvolvimento e licenciamento de programas de computador), bem como incidência de ISS, e não de ICMS, evidenciando tratar-se de prestação de serviços, e não de circulação de mercadorias.

Há, ainda, contratos que regulam o uso da plataforma tecnológica desenvolvida pela própria empresa, o que confirma a existência de receitas diretamente vinculadas ao licenciamento e à cessão de uso de software próprio, atendendo, assim, ao segundo requisito exigido pelo art. 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003 e pela COSIT nº 218/2024.

A legislação não exige exclusividade de atuação para o enquadramento no regime cumulativo, mas apenas que a empresa desenvolva software próprio e que as receitas submetidas a esse regime decorram dessa atividade específica.

Com a máxima vênia, o equívoco central da decisão reside em confundir a pluralidade de atividades econômicas com a inexistência de atividade de serviços de informática. O simples fato de o iFood também exercer atividade de intermediação não descaracteriza sua condição de desenvolvedor de software, tampouco autoriza afastar, de forma genérica, o regime cumulativo sobre receitas cuja origem tecnológica está devidamente comprovada.

É juridicamente válido e necessário segmentar as atividades da empresa, distinguindo-se o núcleo tecnológico (software, dados, IA e plataformas), a atividade de intermediação digital e as atividades administrativas e de suporte.

Destaca-se que a presente análise não versa sobre o regime da empresa como um todo, mas especificamente sobre o bloco tecnológico, que possui CNAE próprio, gera receitas identificáveis tributadas pelo ISS, é reconhecido como atividade de P&D pelo MCTI e envolve capital intelectual intensivo.

Diante das provas documentais constantes dos autos, resta caracterizado que a **ATIVIDADE TECNOLÓGICA DESENVOLVIDA PELO IFOOD:**

(i) consiste no **desenvolvimento de software próprio**, com equipe técnica interna e domínio da propriedade intelectual;

(ii) envolve o **licenciamento e a cessão de uso desses softwares**, gerando receitas diretamente vinculadas a essa atividade;

(iii) atende, portanto, aos dois requisitos cumulativos exigidos pelo art. 10, XXV, da Lei nº 10.833/2003, conforme interpretação consolidada pela COSIT nº 218/2024;

(iv) configura **prestação de serviços de natureza intelectual, técnica e científica**, não se confundindo com atividade industrial ou mercantil;

(v) **gera receitas tributadas.**

Assim, não subsiste o fundamento utilizado para a manutenção da autuação, impondo-se o reconhecimento do enquadramento das receitas tecnológicas no regime cumulativo de PIS e COFINS, desde que devidamente segregadas das demais receitas decorrentes da atividade de intermediação.

Infração 02: REGIME NÃO CUMULATIVO SOBRE AS RECEITAS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE INTERMEDIAÇÃO.

Durante os debates, mais uma vez divergi do entendimento adotado pelo i. Relator, no que se refere à manutenção das glosas relativas aos custos e despesas com marketing e publicidade (vouchers, propaganda, publicidade e merchandising).

Entendo que tais dispêndios são necessários, relevantes e diretamente vinculados à atividade de intermediação de negócios realizada por meio da plataforma eletrônica da Recorrente, constituindo insumos essenciais à prestação dos serviços, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme será demonstrado.

1. INSUMOS NA SISTEMÁTICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS SOBRE BENS E SERVIÇOS NECESSÁRIOS AO PROCESSO DE FABRICAÇÃO OU PRODUÇÃO DE MERCADORIAS DESTINADAS À VENDA.

Consabido que o conceito de insumo, para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e da relevância, considerando-se as especificidades da atividade econômica desempenhada e o papel efetivo do bem ou serviço no processo de prestação do serviço, nos termos do entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, bem como pelo Parecer Normativo COSIT nº 05/2018 e pela IN RFB nº 2.121/2022 sem prejuízo da observância das Súmulas

vigentes deste Tribunal, que igualmente orientam a aplicação do conceito no âmbito do processo administrativo fiscal.

No caso concreto, a atividade da Recorrente consiste na intermediação de negócios realizada exclusivamente por meio de plataforma eletrônica, modelo que depende, de forma estrutural, da atração, manutenção e engajamento contínuo de usuários e estabelecimentos parceiros.

À luz dessa realidade operacional, passa-se à análise individualizada das rubricas glosadas.

(i) Vouchers.

Os gastos com vouchers estão diretamente vinculados à viabilização das transações intermediadas pela plataforma digital operada pela Recorrente. Trata-se de **instrumento utilizado para estimular a realização de pedidos por usuários já cadastrados, bem como para incentivar a adesão de novos usuários ao ambiente eletrônico, contribuindo para a formação e a manutenção da base de consumidores necessária ao funcionamento da atividade de intermediação.**

No contexto da intermediação digital, os vouchers desempenham papel relevante como mecanismo de ativação da demanda, condição indispensável para que a intermediação efetivamente ocorra. A ausência desse estímulo comprometeria a dinâmica de utilização da plataforma, reduzindo o volume de interações entre usuários e estabelecimentos parceiros e afetando diretamente a prestação do serviço.

Além disso, os vouchers influenciam de forma direta o volume de pedidos processados por meio da plataforma, elemento que guarda relação imediata com a remuneração da Recorrente, estruturada, em grande parte, sobre comissões incidentes sobre as transações intermediadas. Há, portanto, nexos objetivos entre a utilização dos vouchers e a geração das receitas auferidas.

Dessa forma, os gastos com vouchers não se caracterizam como mera liberalidade ou despesa promocional genérica. Ao contrário, integram o conjunto de instrumentos operacionais utilizados no modelo de negócios da Recorrente, sendo empregados de maneira funcional no processo de prestação do serviço de intermediação digital.

À luz do critério da relevância, conforme delineado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, os vouchers qualificam-se como insumos essenciais à prestação do serviço, na medida em que influenciam diretamente o resultado econômico da atividade e a própria viabilidade das intermediações realizadas por meio da plataforma.

(ii) Marketing (publicidade e propaganda).

As despesas com marketing, compreendendo publicidade e propaganda, possuem função estrutural no modelo de negócios baseado em plataforma digital adotado pela Recorrente.

Diferentemente de atividades tradicionais, a prestação de serviços de intermediação eletrônica pressupõe a existência de um ambiente virtual amplamente conhecido, atrativo e funcional, capaz de reunir, simultaneamente, usuários e estabelecimentos parceiros. A própria realização da atividade de intermediação depende da formação e da manutenção desse ambiente digital, o que evidencia a centralidade das ações de marketing no processo de prestação do serviço.

No caso concreto, a **publicidade** constitui meio necessário para a atração de usuários à plataforma, **contribuindo diretamente para a formação e a manutenção da base de consumidores, bem como para a viabilização do encontro entre oferta e demanda, elemento essencial da atividade de intermediação.** Sem tais ações, há comprometimento direto da capacidade da plataforma de gerar tráfego, reduzir assimetrias de informação e, conseqüentemente, realizar as intermediações que dão origem às receitas auferidas pela Recorrente.

Dessa forma, os gastos com publicidade e propaganda não se situam na esfera administrativa, institucional ou meramente promocional, mas integram o próprio processo de prestação do serviço, atendendo ao critério da essencialidade delineado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, bem como às diretrizes fixadas no Parecer Normativo COSIT nº 05/2018 e na IN RFB nº 2.121/2022.

A essencialidade e a relevância dessas despesas são ainda mais evidenciadas pelos instrumentos contratuais que regem a atuação da Recorrente na intermediação de negócios por meio da plataforma eletrônica.

Consoante cláusulas contratuais juntadas aos autos, as ações de marketing constituem obrigações assumidas como contrapartida direta aos compromissos de exclusividade firmados com restaurantes parceiros, prevendo-se, de forma expressa, a realização periódica de campanhas, a destinação de verbas mínimas de investimento e a implementação de ações voltadas ao aumento do número de pedidos intermediados.

Os contratos estabelecem, inclusive, mecanismos objetivos de ajuste da verba de marketing em função do desempenho operacional, com investimentos adicionais quando não atingidos determinados patamares mínimos de pedidos, bem como aportes progressivos conforme o volume de transações realizadas. Também se prevê a realização de campanhas de marketing co-branded, destinadas a promover simultaneamente a marca da plataforma e a dos estabelecimentos parceiros, com a finalidade explícita de ampliar a utilização do ambiente digital e o volume de pedidos processados, confira-se (e-fl. 535):

3.3. MARKETING

3.3.1. Também como contrapartida ao Compromisso de Exclusividade, o iFood garante aos Restaurantes que, durante o Período de Exclusividade, sob a condição de que sejam cumpridas as obrigações do Grupo América, previstas na Cláusula 4.1., os restaurantes integrantes do Grupo América que contratarem os serviços do iFood deverão receber, em conjunto, ao menos 34.000 (trinta e quatro mil) Pedidos por mês, sendo previsto pelo iFood que o número de Pedidos será de 40.000 (quarenta mil) ("Garantia de Pedidos").

3.3.1.1. Caso as obrigações previstas na Cláusula 4.1., abaixo, sejam completamente adimplidas e o Grupo América venha a receber menos do que 34.000 (trinta e quatro mil) Pedidos em um determinado mês, o iFood realizará um investimento adicional na Verba de Marketing valor adicional de mais 2% (dois por cento) no investimento previsto na cláusula 3.3.5.

3.3.1.2. Além disso, caso em determinado mês o Grupo América receba entre 34.000 (trinta e quatro mil) até 40.000 (quarenta mil) Pedidos por meio da Plataforma iFood, o iFood realizará um investimento adicional na Verba de Marketing correspondente a 1% (um por cento) no investimento previsto na cláusula 3.3.5.

3.3.2. Ainda como contrapartida ao Compromisso de Exclusividade, o iFood se compromete a realizar 12 (doze) campanhas mensais, mediante prévio acordo entre as Partes, com a finalidade de promover a Marca na Plataforma iFood e aumentar o número de Pedidos recebidos pelo Grupo América.

3.3.3. Para os fins deste Contrato, serão consideradas "Campanhas de Marketing" as ações de marketing co-branded, ou seja, com as marcas do iFood e do Grupo América, visando a promover o aumento dos Pedidos recebidos pelo Grupo América na Plataforma iFood, mediante prévio e expresso acordo entre as Partes.

3.3.4. Por meio de suas assinaturas apostas ao presente Contrato, os Restaurantes expressamente autorizam a utilização da Marca nas Campanhas de Marketing.

3.3.5. O iFood se compromete a investir nas Campanhas de Marketing o valor equivalente à 2% (dois por cento) do faturamento total recebido pelo iFood do Grupo América a cada mês ("Verba de Marketing").

Tais disposições demonstram que as despesas com marketing, publicidade e propaganda não possuem caráter facultativo, mas integram o núcleo operacional do modelo de negócios da Recorrente, funcionando como instrumento necessário para a manutenção da rede

de usuários e parceiros e, por consequência, para a própria prestação do serviço de intermediação digital.

Assim, os gastos com marketing decorrem de obrigações contratuais diretamente vinculadas à atividade-fim da empresa e são empregados de forma estrutural no processo de prestação do serviço, o que reforça sua qualificação como insumos essenciais e relevantes, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, à luz dos critérios firmados pelo Superior Tribunal de Justiça.

(i) Merchandising.

Os gastos com merchandising estão relacionados à promoção e ao destaque de produtos, serviços ou estabelecimentos no ambiente da plataforma digital, influenciando diretamente a experiência do usuário e a dinâmica das intermediações realizadas.

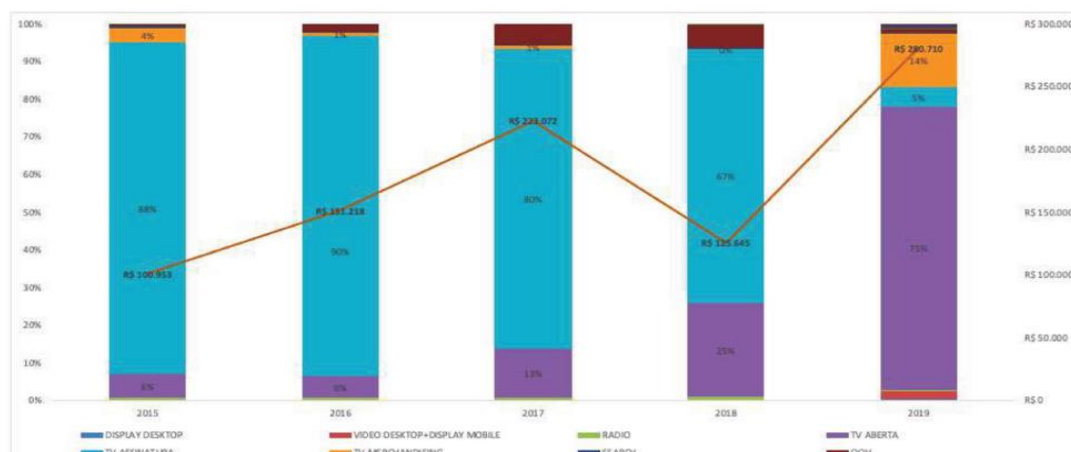
No contexto da atividade de intermediação digital desenvolvida pela Recorrente, a relevância do merchandising não se limita à sua função operacional, sendo também objetivamente mensurável a partir dos resultados apurados, conforme demonstrado no laudo elaborado pela KPMG, constante dos autos. As ações de merchandising realizadas no ambiente da plataforma e em mídias associadas evidenciam impacto direto sobre o volume de pedidos, a aquisição de novos usuários, a visibilidade da marca e o engajamento com a plataforma.

Os dados apresentados no referido laudo indicam incremento expressivo no número de pedidos, com crescimento relevante no período analisado, bem como aumento do número de novos clientes, evidenciando que as ações de merchandising contribuem para a ativação da demanda e para a ampliação da base de usuários. Esses resultados reforçam o nexo direto entre o investimento em merchandising e a efetiva realização das intermediações que dão origem às receitas auferidas pela Recorrente, confira-se:

Canais de Comunicação de IFood no tempo

Anexo XVII 7/6
Fl. 16160

É POSSÍVEL PERCEBER UM MOVIMENTO DOS MEIOS UTILIZADOS PELA MARCA AO LONGO DOS ANOS. NOS QUATRO PRIMEIROS ANOS, A MARCA APOSTAVA GRANDE PARTE DO SEU INVESTIMENTO EM TELEVISÃO POR ASSINATURA. ENTRETANTO, EM 2019 ISSO MUDOU E O INVESTIMENTO FOI FOCADO EM **TV ABERTA**, SEGUIDO DE **MERCHANDISING NA TV**.



Documento de 160 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização EP17.1225.18511.YN1J.

Comunicação de iFood no tempo



DESENVOLVIMENTO DA CATEGORIA: APRESENTAR UMA **NOVA FORMA DE PEDIR COMIDAS** QUE AS PESSOAS JÁ ESTAVAM ACOSTUMADAS. CALL TO ACTION: **BAIXE O APP**



iFood ADICIONA UMA NOVA CAMADA ESTRATÉGICA, APRESENTANDO QUE É POSSÍVEL PEDIR UMA **GRANDE VARIEDADE** DE COMIDAS VIA DELIVERY. CALL TO ACTION: **BAIXE O APP**



A MARCA ENTENDE A NECESSIDADE DE SAIR DE UMA ABORDAGEM APENAS FUNCIONAL E BUSCA CONSTRUIR CONEXÃO COM O CONSUMIDOR E IDENTIDADE DE MARCA POR MEIO DE DIVERSOS TEMAS,



ALÉM DE SER UM PLAYER DE DELIVERY, O APLICATIVO TAMBÉM EXPLORA UMA DINÂMICA DE VAREJO, APOSTANDO EM COMUNICAÇÃO DE VAREJO NA TV. CALL TO ACTION: **PEDE UM iFood**



iFood ABRE A PORTA DE RESTAURANTES PARCEIROS PARA OS CONSUMIDORES, REFORÇANDO A QUALIDADE DA COMIDA E REALIZANDO CERTA CURADORIA.

PRATICIDADE

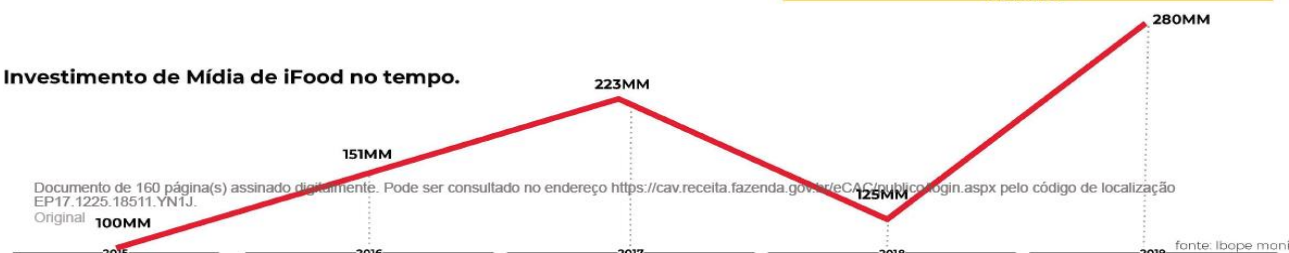
PRATICIDADE

VARIEDADE

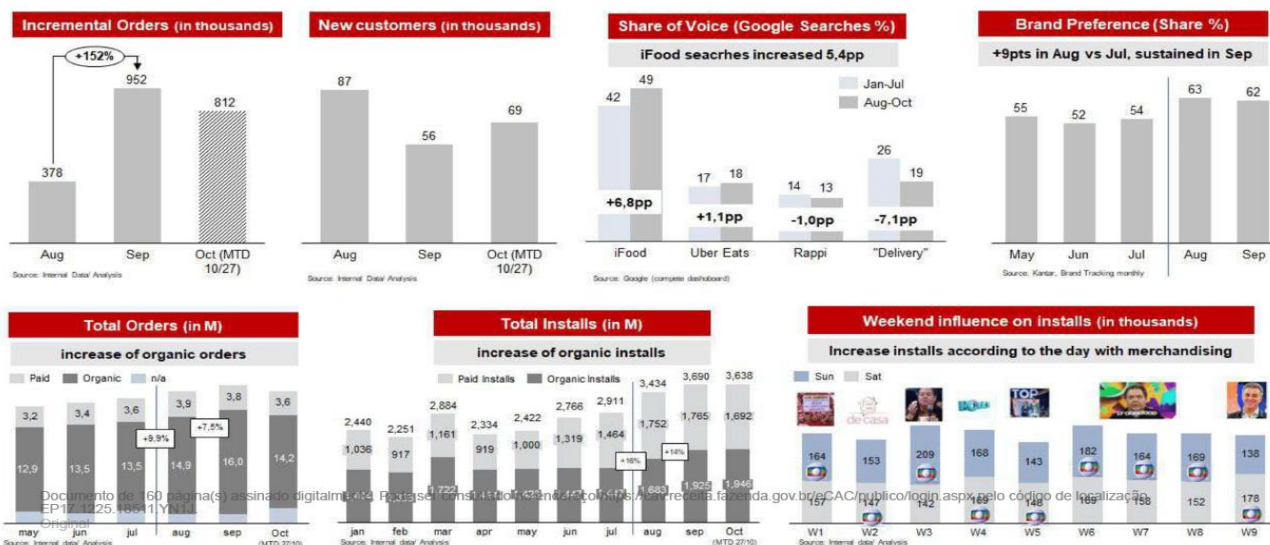
CONEXÃO EMOCIONAL

VAREJO

Investimento de Mídia de iFood no tempo.



Initiative: Open TV Performance Cell (Globo) | RESULTS



Observa-se, ainda, elevação da participação da marca em buscas na internet (share of voice) no período posterior à intensificação das ações de merchandising, bem como aumento da preferência de marca, indicadores diretamente associados à maior visibilidade da plataforma e à sua escolha pelos usuários no momento da contratação dos serviços intermediados. Tais elementos evidenciam que o merchandising atua como fator relevante para a manutenção da atratividade e da competitividade do marketplace digital.

Os dados relativos às instalações do aplicativo igualmente demonstram crescimento associado às ações de merchandising, inclusive com variações conforme os períodos de exibição e destaque das campanhas, o que reforça a correlação entre essas ações e o aumento do uso efetivo da plataforma. A ampliação da base instalada impacta diretamente a capacidade da

Recorrente de intermediar negócios, fortalecendo o ecossistema digital que sustenta sua atividade-fim.

Diante desse conjunto probatório, verifica-se que o **merchandising** não exerce papel acessório, mas **produz efeitos concretos e mensuráveis sobre o desempenho operacional da plataforma, influenciando diretamente o volume de pedidos, a base de usuários e a geração de receitas.**

À luz dos critérios da essencialidade e da relevância, tais dispêndios qualificam-se como insumos empregados de forma relevante no processo de prestação do serviço, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme interpretação consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça e pelos atos normativos infralegais.

Infração 03 - Crédito Extemporâneo.

Por fim, no que se refere aos créditos extemporâneos, o i. Relator parte da premissa de que o seu aproveitamento somente seria válido mediante a prévia retificação das obrigações acessórias correspondentes, entendimento reafirmado em julgamento recente da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em 18/07/2024, e posteriormente consolidado pela Súmula nº 231 do CARF, de observância obrigatória.

Acrescenta-se, ainda, que, no caso concreto, tais créditos teriam origem, em grande parte, em despesas que, segundo o entendimento adotado, não gerariam direito a crédito, razão pela qual, mesmo superado o requisito formal da retificação, inexistiria materialidade para sua constituição.

Todavia, tal premissa fática não encontra respaldo nos autos.

A Recorrente apresentou esclarecimentos no curso do procedimento fiscal, sustentando que os créditos apropriados decorrem do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que estão devidamente lastreados em documentação hábil, dentro do prazo decadencial, e que dispõe de controles suficientes para demonstrar a inexistência de duplicidade de aproveitamento, colocando-se, inclusive, à disposição para verificações complementares. Não há, contudo, nos autos, demonstração de que lhe tenha sido oportunizada a retificação da escrituração, nem de que tal providência tenha sido formalmente exigida antes da glosa definitiva.

A legislação das contribuições ao PIS e à Cofins admite, em seu art. 3º, §4º, o aproveitamento de créditos não utilizados no mês de apuração em períodos subsequentes. A escrituração extemporânea, embora sujeita a requisitos formais, não descaracteriza, por si só, o direito material ao crédito, especialmente quando inexistente prova de má-fé, duplicidade ou ausência de lastro documental.

Em regra, a Receita Federal orienta que a regularização de créditos extemporâneos deve ocorrer mediante retificação da escrituração original, com transmissão de arquivo substituto da EFD-Contribuições relativo ao período de apuração correto. Essa diretriz decorre de evolução

normativa e dos próprios manuais oficiais, que passaram a priorizar a retificação — e não mais a utilização dos antigos registros específicos para créditos extemporâneos.

Com efeito, os registros 1101/1501, que até julho/2013 permitiam informar créditos de períodos anteriores quando já esgotado o prazo de retificação previsto na redação original da IN RFB nº 1.252/2012, perderam funcionalidade a partir de agosto de 2013, quando a IN RFB nº 1.387/2013 ampliou o prazo de retificação da EFD-Contribuições para cinco anos, alinhando-o ao prazo decadencial do crédito tributário. Superada a limitação temporal, a retificação passou a ser o instrumento adequado de regularização, conforme expressamente consignado no Guia Prático da EFD-Contribuições.

O mesmo Guia Prático, contudo, reconhece que a retificação pode se tornar inviável quando: (i) expirado o prazo; ou (ii) quando houver impedimento normativo, inclusive o início de procedimento fiscal, nos termos do art. 11 da IN RFB nº 1.252/2012 (com redação dada pela IN RFB nº 1.387/2013). Essa norma estabelece as hipóteses em que o arquivo retificador não produz efeitos, seja para alterar débitos ou créditos objeto de fiscalização, seja quando já iniciado procedimento fiscal.

O §3º do mesmo artigo, entretanto, admite retificação excepcional para sanar erro de fato, inclusive quando se tratar de operações geradoras de crédito não escrituradas ou escrituradas em desacordo com o leiaute. A exigência de retificação da EFD-Contribuições, conforme disciplinada pelo art. 11 da IN RFB nº 1.252/2012 (com redação da IN RFB nº 1.387/2013) e pelo Guia Prático da EFD-Contribuições, pressupõe a prévia ciência do contribuinte e a efetiva possibilidade de saneamento da obrigação acessória, o que não se verifica no caso concreto.

A própria sistemática normativa impõe à fiscalização o dever de intimar o contribuinte para correção de inconsistências formais, quando sanáveis, antes da glosa definitiva do direito creditório, sobretudo quando se trata de créditos devidamente comprovados e apropriados dentro do prazo decadencial. A ausência dessa providência compromete o fundamento formal da autuação, na medida em que impede o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa no tocante à regularização da escrituração.

Ressalte-se, ainda, que, conforme reconhecido nos tópicos anteriores, as despesas que deram origem aos créditos extemporâneos — notadamente aquelas relacionadas a marketing, publicidade, vouchers e merchandising — qualificam-se como insumos, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, à luz dos critérios de essencialidade e relevância firmados pelo Superior Tribunal de Justiça. Assim, afasta-se também o argumento de ausência de materialidade, uma vez reconhecida a legitimidade do direito creditório em sua substância.

Diante desse contexto, verifica-se que a glosa dos créditos extemporâneos não se sustenta, seja pela ausência de intimação formal para retificação das obrigações acessórias, seja

pela existência de direito material ao crédito, devidamente comprovado nos autos e exercido dentro do prazo decadencial.

Conclusão.

Ante o exposto, à vista do conjunto probatório carreado aos autos e dos fundamentos acima delineados, voto pelo provimento do Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**

A presente Declaração de Voto visa apresentar o necessário *distinguishing* para afastar, no presente caso, a aplicação da Súmula CARF nº 231, abaixo reproduzida:

SÚMULA CARF Nº 231

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACTON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Acórdãos Precedentes: 9303-011.780, 9303-013.263, 9303-014.081.

Como se depreende do texto acima reproduzido, a Súmula CARF nº 231 somente apresenta como condicionante absoluta para a validade do direito ao crédito extemporâneo da Contribuição para o PIS e da Cofins a retificação de declarações **à época em que as contribuições eram informadas no DACTON.**

Analisando os acórdãos precedentes, cujas ementas seguem abaixo reproduzidas, confirma-se que se trata da exigência de retificação das informações em DACTON (e não EFD-Contribuições):

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

Ano-calendário: 2006

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. INCLUSÃO DE VALORES DE OUTRO TRIMESTRE-CALENDÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Cada pedido de ressarcimento deverá referir-se a um único trimestre-calendário, de modo que devem ser excluídos os valores estranhos ao trimestre de que se quer o ressarcimento.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

O frete na aquisição de insumos gera direito ao crédito.

(Processo nº 12965.000012/2007-08; Acórdão nº 9303-011780; sessão de 18/08/2021) (grifamos)

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras.

(Processo nº 11080.725590/2010-31; Acórdão nº 9303-013263; sessão de 13/04/2022) (grifamos)

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras.

CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI). POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização.

CRÉDITOS. INSUMOS. NATUREZA. MATERIAIS DE LIMPEZA.

Ao materiais de limpeza aplicados no processo que ocorre no ambiente de produção, onde se faz a assepsia dos caminhos que o produto percorre, guardam relação de essencialidade e relevância ao processo fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final, devendo-se reconhecer a natureza de insumos.

(Processo nº 10410.720523/2011-69; Acórdão nº 9303-014081; sessão de 20/06/2023) (grifamos)

No presente caso, a glosa dos créditos apropriados extemporaneamente tem como justificativa a ausência de retificação das informações na **EFD – Contribuições**, não atraindo a aplicação obrigatória da Súmula CARF nº 231.

Salienta-se a existência de julgamentos precedentes em que se discutiu a obrigatoriedade da aplicação da referida súmula quando se trata da necessidade – ou não – de retificação da EFD – Contribuições, resultando em *distinguishing* para afastar a sua aplicação. Nesse sentido, cita-se a Resolução nº 3101-000.651, cujo trecho abaixo se transcreve:

No meu convencimento, é direito da Recorrente se apropriar de seus créditos extemporaneamente, independentemente de se retificar as obrigações acessórias (EFDs Contribuições) dos períodos dos créditos, o que é expressamente permitido pelos artigos 3ºs, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Da análise do acórdão da DRJ, tal qual reclama a Recorrente, de fato, não houve a análise da documentação juntada aos autos a fim de se verificar a natureza dos créditos para fins de se verificar se seriam insumos essenciais e relevantes à sua atividade, mas tão somente a negativa ao direito ao crédito em razão da não retificação das declarações.

Não ignoro a existência da aprovação da Súmula 231, publicada em 16/09/2025, que determina que o “aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige a apresentação de DCTF e Dacon retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes”. Todavia, a meu ver, a Súmula não se aplica ao presente caso, já que que a controvérsia envolve a “EFD-Contribuições”.

Supero, assim, a necessidade de retificação das declarações do período de apuração do crédito extemporâneo pretendido e, como consequência, entendo necessária a análise da i. Fiscalização do documento n.º 09 e documento n.º 10 da Impugnação, juntados, respectivamente, às fls. 1.804/1924 e 1927.

(Processo nº 13136.720576/2023-06; Resolução nº 3101-000.618; Conselheira Relatora Laura Baptista Borges; unanimidade; sessão de 17/09/2025) (grifamos)

Isso posto, estando suficientemente demonstrado e fundamentado o *distinguishing* à Súmula CARF nº 231 no caso em análise, entendo pela ausência de obrigatoriedade da sua aplicação para decidir a controvérsia em debate.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães