



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10120.727877/2013-61  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-009.952 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de março de 2021  
**Recorrente** AUTONASA COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

APRESENTAÇÃO DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA COFINS NÃO CUMULATIVA EM FORMULÁRIO PAPEL. VEDAÇÃO IMPOSTA POR NORMA ADMINISTRATIVA AUTORIZADA POR TEXTO LEGAL. LEGITIMIDADE.

As normas veiculadas por Instruções Normativas, que disciplinam procedimentos, com fundamento em texto legal autorizativo, no caso específico a Lei nº 9.430/1996, podem condicionar a aceitação dos Pedidos de Restituição/Ressarcimento ou Declarações de Compensação à sua transmissão por meio eletrônico (via Programa PER/DCOMP disponível na Internet). De acordo com tais normas administrativas, somente é cabível a utilização de formulário para pedido de ressarcimento com a devida comprovação da impossibilidade do uso do Programa.

REGIMENTO INTERNO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. DECISÃO DEFINITIVA STF E STJ.ART.62, §2o DO RICARF.

Segundo o art. 62, §2o , do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF no 343/2015, com redação dada pela Portaria MF no 152/2016, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 1.036 a 1.041 da Lei no 13.105, de 2015, devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/RESSARCIMENTO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do requerente o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido. Não comprovada a aquisição dos bens ou fornecimento dos serviços, é cabível o indeferimento de pedidos de restituição/ressarcimento de créditos, a título de bens e serviços utilizados como insumos.

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. MÉTODO DA SUBTRAÇÃO. REsp 1.221.170/PR

São insumos para efeitos do inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade, Sendo esta a posição do STJ, externada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, ao julgar o RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo.

#### INAPLICABILIDADE DO CONCEITO DE INSUMO UTILIZADO PELA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA.

Não se aplica à apuração da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas o critério estabelecido para insumos utilizado pela legislação do Imposto de Renda.

#### INSUMOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA. VEDAÇÃO LEGAL.

De acordo com o disposto no artigo 3º. § 2º, I das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física, assim, por expressa vedação legal, não há direito à apuração de créditos em relação a despesas com pessoas físicas referentes a pagamentos por serviços prestados, ordenados, salários, encargos sociais e trabalhistas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte o recurso voluntário e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar apresentada, negar provimento e não reconhecer o direito creditório pleiteado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Cândido Brandão Junior, Semíramis de Oliveira Duro, José Adão Vitorino de Moraes, Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente Convocada) e Ari Vendramini

## Relatório

1. Refere-se o presente processo a litígio instaurado em decorrência de indeferimento de solicitação de ressarcimento de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, referentes a períodos de apuração compreendidos entre os anos de 2008 a 2012, calculados sobre os custos incorridos pela recorrente com folha de salários, remuneração de empregados e trabalhadores, fundamentada no conceito de insumos definida pela legislação do Imposto de Renda.

2. O Despacho Decisório exarado pela DRF/GOIANIA, em seu relatório, que adoto neste, assim descreve o pedido formulado :

Trata-se de processo de interesse da pessoa jurídica **AUTONASA COMERCIO DE VEICULOS LTDA**, CNPJ Nº **00.157.769/0001-18**, formalizado por conta do formulário intitulado **PEDIDO DE RESTITUIÇÃO OU RESSARCIMENTO** (ANEXO I, da IN RFB nº 1.300/2012), protocolado em 4 de setembro de 2013, concernente a suposto **crédito** oriundo da **Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS**, não cumulativa, referente ao período compreendido entre **2008 a 2012**.

2. Segundo o mencionado formulário, que contém extensa transcrição da legislação tributária, o motivo do pedido é o **CRÉDITO** calculado sobre os **custos** incorridos com a **folha de salários e remuneração de empregados e trabalhadores**, de acordo com o conceito de **INSUMO** proveniente da legislação do Imposto de Renda.

3. O interessado alega que, no inciso **II** do artigo 3º da Lei nº **10.833/2003**, o legislador elencou uma relação de hipóteses **exemplificativas** claras e objetivas sobre o que seria o **custo/insumo** que geraria o crédito do Pis e da Cofins para ser descontado/compensado no regime da não cumulatividade, **de acordo com a legislação do próprio imposto de renda**.

4. E, conclui que não há dúvidas de que os custos/insumos, diretamente vinculados ao lucro operacional previsto pelo Regulamento do Imposto de Renda, são também insumos para fins de desconto/compensação como **CRÉDITO** do Pis e da Cofins no regime da não cumulatividade.

5. Acrescenta que faz parte deste conceito de **custo operacional** também a **remuneração de férias, décimo terceiro, participação dos empregados no lucro** da empresa e até mesmo as **remunerações de sócios, diretores, administradores e titulares das empresas**.

6. Ou seja, o interessado revela-se convicto de que **folha de salário** é considerada **insumo** e menciona a existência de matérias jornalísticas e decisões judiciais favoráveis a este entendimento.

7. Segue com o destaque de que, como o mérito do presente caso é determinado por **DECISÕES JUDICIAIS**, optou-se pelo ingresso de processos administrativos “em razão de recentíssima proposta do governo federal, transformada em lei, para vincular a Receita Federal às decisões dos tribunais superiores, independentemente das decisões judiciais sejam ou não de efeito “**erga omnes**”, isto é, válidas para todos os contribuintes”.

8. Por fim, sintetiza que o pleito discute o direito ao crédito apenas sobre os gastos operacionais, desconsiderando as despesas administrativas sem vínculo com a atividade operacional (atividade-fim) da empresa.

9. Instrui o pedido com matérias jornalísticas relacionadas ao tema e com as folhas da DIPJ que contém os valores declarados dos ordenados, salários, comissões, gratificações e outras remunerações a empregados. Todos, resumidos numa planilha intitulada “**Apuração dos créditos da COFINS a**

**compensar sobre CUSTOS/INSUMOS com ORDENADOS, SALÁRIOS, COMISSÕES, GRATIFICAÇÕES A EMPREGADOS”,** cujos montantes encontram-se calculados com a incidência de **juros**.

3. Analisadas as informações relacionadas ao citado pleito, o Despacho Decisório indeferiu o crédito pleiteado, por falta de previsão legal ou tutela judicial para o ressarcimento, conforme fundamentos do referido Despacho. Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, com as seguintes razões de fato e de direito :

Primeiramente, quando a necessidade da devida comprovação da impossibilidade do uso do Programa PERDCOMP para a utilização do formulário para Pedido de Ressarcimento, alega que a IN SRF 460/2004 criou uma modalidade mais célere para o contribuinte requerer, via eletrônica, restituição/ressarcimento/compensação, mas nunca impediu o envio via formulário, seja qual for a impossibilidade do uso da via eletrônica.

- Complementa que mesmo que a interpretação do Art. 3º, § 1º da IN SRF 460/2004 leve a hipótese absurda de que o pedido de restituição só seria aceito se efetuado através da utilização de programa eletrônico de pedido de restituição/ressarcimento – PER/DCOMP, tal interpretação da Instrução normativa seria ilegal por contrariar norma hierarquicamente superior que nunca condicionou o direito de restituição à condição de utilização da via eletrônica (via internet). Somente a Lei poderia impor condições restritivas ao acesso dos contribuintes a Receita Federal.
- Neste mesmo sentido argúi que não encontra respaldo no ordenamento jurídico nacional, a exigência de que o crédito pleiteado deva ser feito individualizadamente, por trimestre-calendário.
- Discordando da decisão proferida, defende que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e demais alterações posteriores, que instituíram a sistemática da não cumulatividade das contribuições do Pis e Cofins, permitem o creditamento de todos os custos e insumos vinculados ao negócio da empresa contribuinte, ou seja, vinculados às suas atividades operacionais, para fins de compensação dos débitos de Pis e Cofins incidentes sobre as referidas vendas dos produtos, mercadorias e serviços negociados. Em seu entendimento, o legislador elencou uma relação de hipóteses exemplificativas, e não taxativas, sobre o que seria custo/insumo que geraria o crédito de Pis e Cofins para ser compensado no regime de não cumulatividade.
- A não-cumulatividade do PIS e da COFINS encontra-se vinculada ao faturamento da empresa, ou seja, a todas as forças realizadas pela empresa com o intuito de desenvolvimento de suas atividades, devendo, assim, o conceito de insumo estar intimamente ligado a tal característica. O termo insumo utilizado para a apuração não-cumulativa do PIS e da COFINS deve se pautar pelos dispositivos constantes do Regulamento de IRPJ relativos aos custos e despesas operacionais das empresas e não pelos limites trazidos pelas leis retromencionadas.
- Conclui, portanto, que o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99) é a única legislação, no ordenamento jurídico-tributário, que contém a base legal mais apropriada para a interpretação do conceito de insumo operacional, devendo ser aplicada em analogia, nos termos do art. 108, inciso I, do CTN, a admissão de crédito do Pis e Cofins sob o regime de não-cumulatividade, não podendo o fisco negá-la, sem qualquer amparo legal de sua negativa.
- Desta forma, ingressou com pedido de autorização para crédito de COFINS seguindo-se do conceito de insumo de acordo com a legislação do imposto de renda, calculado sobre os custos incorridos com alimentação do trabalhador nos termos do Art. 369 do Regulamento do Imposto de Renda, para fins de compensação, restituição e ressarcimento. Cita, nesse sentido, artigos

jornalísticos, bem com destaca o mérito de precedentes favoráveis do presente caso por decisões judiciais.

- Por fim, argumenta não haver respaldo no ordenamento nacional quanto a não incidência de correção monetária sobre o direito creditório relativos a tributos pagos indevidamente ou a maior.

- Ante todo o exposto, entendendo demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, requer seja acolhida a presente manifestação de inconformidade, com o reconhecimento do direito aos créditos de COFINS sobre os gastos incorridos com folha de salários e remuneração de empregados e trabalhadores, a fim de que seja reconhecido o direito creditório no valor de R\$ 440.345,64, com a devida correção desde o protocolo do presente processo administrativo.

3. Analisando as razões de manifestação de inconformidade apresentadas. Assim terminou ementado o combatido Acórdão da DRJ/BRASÍLIA:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2008,2009,2010,2011,2012

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. FORMULÁRIO. SEM COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

A utilização de formulário para pedido de ressarcimento só é cabível com a devida comprovação da impossibilidade do uso do programa PER/DCOMP. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DIVERSOS PERÍODOS. IMPOSSIBILIDADE

O pedido de ressarcimento deverá referir-se a um único trimestre calendário; e ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por desconto ou compensação.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

Entende-se por insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado e sejam utilizadas na fabricação ou produção de bens destinados à venda e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na sua produção ou fabricação.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade

REGIME NÃO-CUMULATIVO. GASTOS NÃO CARACTERIZADOS COMO INSUMOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo definido na legislação.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FOLHA DE SALÁRIOS. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa vedação legal, não há direito à apuração de créditos em relação a despesas com pessoas físicas, tais como pagamentos por serviços prestados, ordenados, salários, encargos sociais e trabalhistas.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito objeto de pedido de ressarcimento/compensação no regime da não-cumulatividade não é passível de atualização monetária, em vista da existência de vedação legal expressa nesse sentido.

ENTENDIMENTOS ADMINISTRATIVOS E JUDICIAIS. EFEITOS. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos de segunda instância administrativa ou judicial, bem como a manifestações da doutrina especializada, não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO.

A restituição só pode ser efetuada com crédito líquido e certo do sujeito passivo e somente pode ser autorizada nas condições e sob as garantias estipuladas em lei; no caso, o crédito pleiteado é inexistente.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

4. Ainda inconformada, a requerente apresentou recurso voluntário, dirigido a este CARF, contra o teor do Acórdão DRJ/BELÉM, repisando os argumentos antes apresentados em sede de manifestação de inconformidade, alegando, em síntese :

DAS PRELIMINARES:

- DO CANCELAMENTO DA MULTA ISOLADA DE QUE TRATA O PARÁGRAFO 15, ART. 74 DA LEI Nº 9.430/96 PELA MP Nº 656, DE 7 DE OUTUBRO DE 2014 E ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO RFB Nº 8, DE 24 DE AGOSTO DE 2016.

- deve ser cancelado o crédito tributário lançado nestes autos a título de multa isolada tendo em vista a revogação do § 15 do art. 74 da Lei no 9.430, de 1996, que tratava da aplicação de multa de 50% sobre pedidos de ressarcimento de créditos tributários indeferidos pela Receita Federal, e a edição do Ato Declaratório Interpretativo RFB no 8, de 2016, tendo o órgão então orientado pelo cancelamento das multas em razão da aplicação do princípio da retroatividade benigna;

- DA IMPOSSIBILIDADE DE IMPOSIÇÃO DE CONDIÇÃO OBRIGATÓRIA DE UTILIZAÇÃO DE PROGRAMA ELETRÔNICO DE PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/RESSARCIMENTO A QUALQUER SITUAÇÃO EM FACE DA HIERARQUIA DAS LEIS

- a interpretação de que pedido de restituição/ressarcimento somente pode ser aceito se efetuado através da utilização de programa eletrônico de pedido de restituição/ressarcimento – PER/DCOMP Eletrônico é ilegal por contrariar normas hierarquicamente superiores, que nunca condicionaram o direito de restituição/ressarcimento à condição de utilização da via eletrônica (via internet), e que se houvesse tal condicionamento, este teria que ser imposto por Lei e nunca por uma mera Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal;

- I - DOS FATOS

- DOS FUNDAMENTOS FÁTICOS E JURÍDICOS

- defende a autorização da legislação do Imposto de Renda para geração de crédito sobre dispêndios com mão de obra, como remuneração de férias, salários e, ainda, que a Instrução Normativa que impossibilita a recepção de formulário em papel para pedidos de ressarcimento não é lei e, portanto, não pode ser aceita.

- a sistemática da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins, instituída pelas Leis no 10.637/2002 e 10.833/2003, consiste em permitir o creditamento de todos os custos e insumos vinculados ao negócio da empresa contribuinte, ou seja, vinculados às suas atividades operacionais, para fins de compensação/desconto dos débitos dos tributos incidentes sobre as referidas

vendas dos produtos, mercadorias e/ou serviços comercializados e vendidos pelas empresas, tendo o legislador elencado uma relação de hipóteses exemplificativas, claras e objetivas sobre o que seria o custo/insumo que gerador de crédito a ser descontado/compensado no regime da não-cumulatividade ;

- ingressou com pedido de autorização para crédito de Cofins seguindo-se o conceito de insumo de acordo com a legislação do Imposto de Renda, calculado sobre os custos incorridos nos termos do Regulamento do Imposto de Renda, para fins de compensação, restituição, ressarcimento e/ou creditamento, visto que a literalidade da conceituação da legislação do Imposto é a única base legal em todo nosso ordenamento jurídico que prevê expressamente quais os gastos que estão admitidos como insumos operacionais e não como meras despesas administrativas, eis que apenas as despesas meramente administrativas (não-operacionais) que não são admitidas como insumos, ou seja, que não seriam vinculadas à obtenção de receitas tributáveis da própria atividade operacional da empresa;

**- DO PEDIDO**

Por todo o exposto, requer o provimento do presente recurso com o reconhecimento do direito aos créditos da COFINS sobre os gastos incorridos com mão de obra pagos à pessoas físicas, conforme valores constantes no presente processo, requer ainda:

a) Reconhecimento do crédito então pleiteado, com a devida correção deste valor desde o protocolo do presente processo administrativo.

b) Seja afastada a aplicação da multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o direito creditório pleiteado, tendo em vista a revogação do § 15, do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 pela MP 656/2014 e ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO RFB Nº8/2016.

c) Seja considerada válida a utilização dos formulários da IN RFB nº 1.300/2012, afastando-se a utilização exclusiva do Pedido de Ressarcimento via eletrônica.

5. Assim os autos me foram distribuídos os autos.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Ari Vendramini, Relator.

6. O recurso voluntário é tempestivo, reúne os pressupostos legais de admissibilidade, entretanto, dele conheço parcialmente.

**EM PRELIMINARES**

**- A questão da multa isolada**

7. A recorrente inicia a sua contestação questionando a aplicação de multa isolada, sustentando a revogação do § 15 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que tratava da aplicação de multa de 50% sobre pedidos de ressarcimento de créditos tributários indeferidos pela Receita Federal, e a edição do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 8, de 2016.

8. O que se observa, contudo, é que neste processo tratou-se do indeferimento total do Pedido de Restituição/Ressarcimento, onde a recorrente defende a existência de crédito, relativo a

incidência de COFINS decorrentes de custos/insumos relativos a pagamento de folha de salários, férias e outras remunerações a empregados.

9. Entendeu a unidade jurisdicionante que falta previsão legal ou tutela judicial para o ressarcimento, conforme fundamentos Despacho Decisório, tendo a autoridade competente decidido, por meio do mencionado documento, **"INDEFERIR TOTALMENTE o crédito pleiteado neste processo."**

**10. Dessa forma, a contestação de eventual lançamento da multa isolada é matéria estranha aos autos, devendo ser tratada no processo administrativo próprio, de sorte que dela não se toma conhecimento.**

**- A possibilidade de uso de formulário em papel**

11. Quanto à possibilidade de uso de formulário de papel para a apresentação de pedidos de restituição/ressarcimento, entendeu a unidade jurisdicionante que o meio correto utilizado para o pleito de ressarcimento de créditos do PIS/COFINS é o programa gerador do Pedido Eletrônico de Ressarcimento/Restituição (PER/DCOMP), em observância ao art. 32 da IN RFB nº 1.300/2012, e que somente na impossibilidade comprovada de seu uso que lança-se mão do pedido em formulário.

12. Como o contribuinte se utilizou do formulário sem fornecer argumento aceitável a respeito de uma cogitada impossibilidade no uso do programa adequado, este não poderia ser aceito.

13. Também este foi o entendimento mantido pelo colegiado de primeira instância, que acolheu por unanimidade de votos o argumento trazido no voto condutor de que o meio para o pleito de ressarcimento de créditos do PIS ou da Cofins é o programa gerador do Pedido Eletrônico de Ressarcimento/Restituição (PER/DCOMP) e que somente na impossibilidade do uso do programa gerador do pedido eletrônico, lança-se mão do pedido em formulário constante do ANEXO.

14. São diversos os julgados deste E. Conselho que mantêm o entendimento de que as instruções normativas da Receita Federal podem condicionar a tramitação dos Pedidos de Restituição/Ressarcimento e de Declarações de Compensação à sua transmissão por meio eletrônico (via Programa PER/DCOMP).

15. Tais entendimentos tem como base o fundamento de que o art. 170 do Código Tributário Nacional estabelece que lei ordinária pode atribuir à autoridade administrativa a função de estabelecer condições e garantias para que as compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública possam a vir a ser realizadas e que esta atribuição está claríssima no art. 74 da Lei nº 9.430/96, em seu § 14.

16. Tomo como exemplo julgado recente da c. CSRF, Acórdão nº 9303-006.244 – 3ª Turma, de 25 de janeiro de 2018:

**"APRESENTAÇÃO DE PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO EM FORMULÁRIO (PAPEL). VEDAÇÃO, EM REGRA, POR NORMA INFRALEGAL. LEGITIMIDADE.**

As Instruções Normativas da Receita Federal, como o fez a de nº 600/2005, podem condicionar a tramitação dos Pedidos de Restituição/Ressarcimento e Declarações de Compensação à sua transmissão por meio eletrônico (via Programa PER/DCOMP), não acatando, salvo em situações muito específicas, a apresentação em formulário (papel), sob pena de considerar o

pedido não formulado ou a compensação não declarada (após a vigência da Lei nº 11.051/2004)”.

17. Adoto, ainda, como razões de decidir, argumentos do voto condutor do mesmo julgado, de lavra do i. Conselheiro Relator Rodrigo da Costa Pôssas, do qual extraio alguns excertos :

“A exigência de que seja utilizado o meio eletrônico (Programa PER/DCOMP), como também bem trazido pela PGFN em suas Contrarrazões, não é mero “capricho” da Administração, como, à primeira vista, possa parecer.

A Lei nº 9.430/96, em sua redação original, passou a permitir a compensação com tributos espécies diferentes (ampliando, e muito, o permitido pela Lei 8.313/91 e, de início, até com terceiros), mas mediante requerimento do sujeito passivo, que não tinha prazo para ser apreciado.

Isto gerou um acúmulo inadmissível de pedidos de Restituição, Ressarcimento e, principalmente, de Compensação (à época, todos em papel), gerando uma problemática que não só atingia a Administração, mas também os contribuintes.

Sobreveio então a MP nº 66/2002 (posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002), que mudou radicalmente esta sistemática, com a Declaração de Compensação, que extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, correndo contra a Administração o prazo “fatal” de cinco anos, sob pena de homologação tácita.

Para que a Administração tivesse condições de fazer esta apreciação em prazo razoável, alguns meses depois da alteração legislativa citada, as Declarações de Compensação e os Pedidos de Restituição/Ressarcimento passaram a ser eletrônicos, com o desenvolvimento do Programa PER/DCOMP (e, paralelamente, uma espécie de “malha”, o Sistema de Créditos e Compensações – SCC, que, baseado em determinados parâmetros, “baixava” o Processo para verificação fiscal manual ou, de forma exclusivamente eletrônica, já procedia à sua análise e decisão a respeito).

Se cada contribuinte fizesse os Pedidos e Declarações da forma que bem entendesse, toda esta sistemática “cairia” por terra, daí o rigor na aceitação, somente em casos excepcionais, da apresentação em formulário (papel)”.

18. Ainda deve-se considerar que as normas administrativas editadas pela Secretaria da Receita Federal disciplinando os procedimentos relativos a pedidos de ressarcimento, restituição e reembolso e, ainda, as declarações de compensação, tem respaldo em texto legal, qual seja o artigo 74, § 14 da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

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.

19. Quanto à utilização de formulário em papel para formalizar pedido de ressarcimento de créditos da não cumulatividade, esclarecem a questão o artigo 113, §§ 2º, 3º, 4º, 5º e 6º da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, em vigor à época do protocolo do pedido, assim estavam redigidos :

Art. 113. Ficam aprovados os formulários:

I - Pedido de Restituição ou Ressarcimento - Anexo I;

II - Pedido de Restituição de Valores Indevidos Relativos a Contribuição Previdenciária - Anexo II;

III - Pedido de Cancelamento ou de Retificação de Declaração de Importação e Reconhecimento de Direito de Crédito - Anexo III;

IV - Pedido de Restituição de Retenção Relativa a Contribuição Previdenciária - Anexo IV;

V - Pedido de Ressarcimento de IPI - Missões Diplomáticas e Repartições Consulares - Anexo V;

VI - Pedido de Reembolso de Quotas de Salário-Família e Salário-Maternidade - Anexo VI;

VII - Declaração de Compensação - Anexo VII;

VIII - Pedido de Habilitação de Crédito Decorrente de Decisão Judicial Transitada em Julgado - Anexo VIII.

§ 1º A RFB disponibilizará no seu sítio na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>, os formulários a que se refere o caput.

§ 2º Os formulários a que se refere o caput poderão ser utilizados pelo sujeito passivo somente nas hipóteses em que a restituição, o ressarcimento, o reembolso ou a compensação de seu crédito para com a Fazenda Nacional não possa ser requerido ou declarado eletronicamente à RFB mediante utilização do programa PER/DCOMP.

§ 3º A RFB caracterizará como impossibilidade de utilização do programa PER/DCOMP, para fins do disposto no § 2º deste artigo, no § 2º do art. 3º, no § 6º do art. 21, no caput do art. 32 e no § 1º do art. 41, a ausência de previsão da hipótese de restituição, de ressarcimento, de reembolso ou de compensação no aludido programa, bem como a existência de falha no programa que impeça a geração do Pedido Eletrônico de Restituição, do Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou da Declaração de Compensação.

§ 4º A falha a que se refere o § 3º deverá ser demonstrada pelo sujeito passivo à RFB no momento da entrega do formulário, sob pena do enquadramento do documento por ele apresentado no disposto no § 1º do art. 46 ou no art. 111.

§ 5º Aplica-se o disposto no § 1º do art. 46 e no art. 111, quando a impossibilidade de utilização do programa PER/DCOMP decorrer de restrição nele incorporada em cumprimento ao disposto na legislação tributária.

§ 6º Aos formulários a que se refere o caput deverá ser anexada documentação comprobatória do direito creditório.

**20. Não merecem acolhimento os argumentos utilizados pela recorrente nessa material e, portanto, rejeito estes argumentos preliminares.**

## **MÉRITO**

**- Utilização do conceito de insumo do IR para dedução de despesas**

21. No que toca à definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos arts 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo art. 66 da IN SRF nº 247/2002 e pelo art. 8º da IN SRF nº 404/2004, os quais adotaram um entendimento restritivo calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

22. Formaram-se então três correntes de entendimento: (i) a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979; (ii) a que defendia que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99; e (iii) a que defendia um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringia à definição dada pela legislação do IPI e nem deveria ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

23. Em que pese a E. Câmara Superior ter tratado do conceito de insumos em diversos julgados, a matéria foi levada ao poder judiciário e, em decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ sob julgamento no rito do art. 54-3C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), foi estabelecido o conceito de insumo, tomando como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Vejamos:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

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 custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas

Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º Nº 1.221.170-PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho)”.

24. Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo COSIT nº 5/2018.

25. Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do referido Parecer Normativo, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS:

1. **Essencialidade**, que diz respeito ao 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;

2. **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.

26. Extraí-se do julgado que conceito de insumo deve “*ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*”, ou seja, caracteriza-se insumos, para fins das contribuições do PIS e da COFINS, todos os bens e serviços, empregados direta ou indiretamente na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens ou produtos e que se caracterizem como essenciais e/ou relevantes à atividade econômica da empresa”.

27. Deve ser analisado então, caso a caso, o insumo utilizado pela empresa na produção de seus bens ou nos serviços que presta e sua subsunção aos conceitos acima estabelecidos. Há de se verificar se o recorrente comprova a utilização dos insumos no contexto da atividade, de forma a demonstrar que o gasto incorrido guarda relação de pertinência com o processo produtivo ou de prestação do serviço, viabilizando sua execução. O emprego do insumo, ainda que indireto, deve ser feito de forma que a sua subtração obste a execução da atividade da empresa ou, ao menos, implique substancial perda de qualidade do produto ou serviço dela resultantes.

28. Restou ainda decidido serem ilegais as IN's nº 247/2002 e nº 404/2004, que aplicavam conceito de muito restritivo de insumo para as contribuições em pauta, uma vez que somente se enquadrariam os bens e serviços “aplicados ou consumidos” diretamente no processo produtivo.

29. Cabe sempre lembrar que, nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF § 2º, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de

Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

30. Tomando como base esses fundamentos, afasta-se então a tese defendida pela recorrente quanto à possibilidade de utilização do conceito de insumo de acordo com a legislação do Imposto de Renda.

#### **Da apropriação de créditos com dispêndio com mão-de-obra**

31. Por derradeiro, quanto a apropriação de créditos da não cumulatividade relativas a dispêndios com mão-de-obra, referentes a pagamentos por serviços prestados, ordenados, salários, encargos sociais e trabalhistas, há vedação legal expressa contida no artigo 3º, § 2º, I das Leis nº 10.637/2002 (PIS/PASEP) e 10.833/2003 (COFINS), que reproduzimos :

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

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

32. Assim, por expressa vedação legal, não há direito à apuração de créditos em relação a despesas com pessoas físicas referentes a pagamentos por serviços prestados, ordenados, salários, encargos sociais e trabalhistas.

33. Portanto, nego provimento ao recurso neste quesito.

#### **Conclusão**

18. Por todo o exposto, conheço parcialmente o recurso voluntário e, na parte conhecida, rejeito a preliminar apresentada, nego provimento e não reconheço o direito creditório pleiteado.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini