



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.727879/2013-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3001-000.893 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 14 de agosto de 2019
Recorrente AUTONASA COMERCIO DE VEICULOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

APRESENTAÇÃO DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO EM FORMULÁRIO (PAPEL). VEDAÇÃO POR NORMA INFRALEGAL. LEGITIMIDADE.

As normas da Receita Federal podem condicionar a tramitação dos Pedidos de Restituição/Ressarcimento ou Declarações de Compensação à sua transmissão por meio eletrônico (via Programa PER/DCOMP). Somente é cabível a utilização de formulário para pedido de ressarcimento com a devida comprovação da impossibilidade do uso do Programa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. INAPLICABILIDADE DO CONCEITO UTILIZADO PELA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA.

De acordo com inciso II do art. 3º da Lei no 10.833/03, de mesmo teor do inciso II do art. 3º da Lei no 10.637/02, o conceito de insumos pode ser interpretado dentro dos critérios da essencialidade e relevância, desde que o bem ou serviço seja essencial/relevante à atividade produtiva. Não se aplica à apuração do PIS não cumulativo o critério estabelecido para insumos utilizado pela legislação do Imposto de Renda.

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 Contribuinte 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, apenas em relação ao indeferimento do pedido de restituição/ressarcimento e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Francisco Martins Leite Cavalcante e Luis Felipe de Barros Reche.

Relatório

Refere-se o presente processo a litígio instaurado em decorrência de indeferimento de solicitação de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP, referentes a períodos de apuração compreendidos entre os anos de 2008 a 2012, no valor de R\$ 35.741,33, calculados sobre os custos incorridos pela recorrente com despesas com propaganda e publicidade.

Por economia processual e por bem sintetizar e retratar a realidade dos fatos, reproduzo o Relatório da decisão de primeira instância.

“Trata o presente processo de formalização, em formulário, de Pedido de Restituição ou Ressarcimento, em 3 de setembro de 2013, referente a suposto crédito oriundo de Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep, referente ao período compreendido entre 2008 a 2012, no valor de R\$ 35.741,33.

O motivo do pedido seria o “crédito” calculado sobre os custos incorridos com despesas com propaganda (art. 366 do Regulamento do Imposto de Renda -RIR), de acordo com o conceito de insumo proveniente da legislação do Imposto de Renda.

Analisadas as informações relacionadas ao citado pleito, foi emitido Despacho Decisório Nº 1128/2014 – DRF/GOI (fls. 46/53, em 25/11/2014, INDEFERINDO TOTALMENTE o crédito pleiteado, no montante de R\$ 35.741,33, 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 (fls. 59/93) em 12 de dezembro de 2014, 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 argui 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 as 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 PIS seguindo-se do conceito de insumo de acordo com a legislação do imposto de renda, calculado sobre os custos incorridos com propaganda e publicidade, para fins de compensação, restituição e ressarcimento. Cita, nesse sentido, artigos jornalísticos, bem como 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 PIS sobre os gastos incorridos com propaganda e publicidade, a fim de que seja reconhecido o direito creditório no valor de R\$ 35.741,33, com a devida correção desde o protocolo do presente processo administrativo”.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília – DF (DRJ/Brasília) manteve o indeferimento do pedido formulado e considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade formalizada, em decisão assim ementada:

"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.”.

Irresignada com o deslinde do contencioso que lhe foi, até o momento, totalmente desfavorável, a recorrente formalizou Recurso Voluntário (doc. fls. 145 a 169)¹, por meio do qual contesta a decisão *a quo*, repisando basicamente os mesmos argumentos trazidos em sede de Manifestação de Inconformidade. Alega, em síntese, que:

- (i) 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 n.º 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 n.º 8, de 2016, tendo o órgão então orientado pelo cancelamento das multas em razão da aplicação do princípio da retroatividade benigna;
- (ii) 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;
- (iii) a sistemática da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins, instituída pelas Leis n.º 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 ;
- (iv) 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;

As demais matérias e fundamentos utilizados pelos julgadores de piso não foram contestados pela recorrente em sua peça recursal.

À vista do exposto, a empresa requer o provimento do presente recurso com o reconhecimento do direito aos créditos do PIS/Pasep sobre os gastos incorridos com a

¹ Todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo digital, em razão de este processo administrativo ter sido materializado na forma eletrônica.

publicidade e propaganda, conforme valores constantes no presente processo, requerendo ainda (fls. 168 e 169 – grifos no original):

*“a) Reconhecimento do crédito então pleiteado no valor de **R\$ 35.741,33 (trinta e cinco mil setecentos e quarenta e um reais e trinta e três centavos)**, 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 n.º 9.430/96 pela MP 656/2014 e ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO RFB N.º8/2016.

c) Seja considerada válida a utilização dos formulários da IN RFB n.º 1.300/2012, afastando-se a utilização exclusiva do Pedido de Ressarcimento via eletrônica”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Relator.

Competência para julgamento do feito

O litígio materializado no presente processo observa o limite de alçada e a competência deste Colegiado para apreciar o feito, consoante o que estabelece o art. 23-B do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015².

Conhecimento do recurso

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele se toma conhecimento.

Ressalte-se, contudo, que a recorrente inicia a sua contestação questionando a aplicação de multa isolada, sustentando a revogação do § 15 do art. 74 da Lei n.º 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 n.º 8, de 2016.

² Art. 23-B As turmas extraordinárias são competentes para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de 60 (sessenta) salários mínimos, assim considerado

o valor constante do sistema de controle do crédito tributário, bem como os processos que tratem: (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

I - de exclusão e inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário; (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

II - de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

(...)

O que se observa, contudo, é que neste processo tratou-se do indeferimento total do Pedido de Restituição/Ressarcimento, de 03/09/2013 (doc. fls. 002 a 039), onde a recorrente defende a existência de crédito de R\$ 35.741,33 relativos a incidência de PIS decorrentes de custos/insumos relativos a propaganda e publicidade.

Entendeu a unidade jurisdicionante que falta previsão legal ou tutela judicial para o ressarcimento, conforme fundamentos Despacho Decisório de 25/11/2014 (doc. fls. 046 a 053), tendo a autoridade competente decidido, por meio do mencionado documento, "**INDEFERIR TOTALMENTE** o crédito pleiteado neste processo, no montante de **R\$ 35.741,33**" (fls. 053 – grifos no original).

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.

Análise do mérito

Cuida-se no presente processo de lide instaurada em decorrência do questionamento feito pelo sujeito passivo acerca indeferimento de solicitação de restituição/ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e se limita, como visto:

- 1) à possibilidade de utilização de formulários em papel para a apresentação do pedido, sem à comprovação da impossibilidade de uso do formulário eletrônico constante do Programa PER/DCOMP; e
- 2) e à possibilidade de dedução das despesas com publicidade e propaganda efetuadas pela recorrente nos débitos de PIS e COFINS e a consequente restituição/ressarcimento ou compensação com os créditos dela advindos.

Sustenta a recorrente que a interpretação exposta pela unidade local da RFB, e mantida pela autoridade julgadora de primeiro grau, de que pedidos de restituição/ressarcimento somente podem ser aceitos se efetuados através da utilização de programa eletrônico de pedido de restituição/ressarcimento – PER/DCOMP Eletrônico seria ilegal por contrariar normas hierarquicamente superiores.

Tais normas, segundo a recorrente, nunca teriam condicionado o direito de restituição/ressarcimento à condição de utilização da via eletrônica. Argumenta nesse sentido que, se houvesse tal condicionamento, este teria que ser imposto por Lei, nunca por uma mera Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal.

Também defende que legislação que regula as Contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS permite o creditamento de todos os custos e insumos vinculados ao negócio da contribuinte 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. Defende ainda que a legislação do Imposto de Renda traz a única base legal em todo nosso ordenamento jurídico que expressamente estabelece quais os gastos que estão admitidos como insumos operacionais para fins de compensação, restituição, ressarcimento e/ou creditamento.

Razão não lhe assiste, como será visto a seguir.

Utilização de formulário (papel) para Pedido de Restituição/Ressarcimento

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 n.º 1.300/2012, e que somente na impossibilidade comprovada de seu uso que lança-se mão do pedido em formulário. 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.

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.

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).

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 n.º 9.430/96, em seu § 14.

Tomo como exemplo julgado recente da c. CSRF, Acórdão n.º 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 n.º 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 n.º 11.051/2004)”.

Peço licença para trazer alguns dos argumentos do voto condutor do julgado, de lavra do i. Conselheiro Relator Rodrigo da Costa Pôssas, do qual extraio alguns excertos (grifos no original).

“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 n.º 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 n.º 66/2002 (posteriormente convertida na Lei n.º 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)”.

Não merecem acolhimento, portanto, os argumentos utilizados pela recorrente nessa matéria.

Utilização do conceito de insumo do IR para dedução de despesas

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 n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003. A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo art. 66 da IN SRF n.º 247/2002 e pelo art. 8º da IN SRF n.º 404/2004, os quais adotaram um entendimento restritivo calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

Formaram-se então três corrente de entendimento: (i) a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST n.º 181/1974 e n.º 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.

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. NÃOCUMULATIVIDADE. 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 custo 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 N° 1.221.170-PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho**”).

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.

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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Extrai-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”.

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.

Restou ainda decidido serem ilegais as IN's n.º 247/2002 e n.º 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.

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 n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

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.

Quanto à subsunção das despesas com publicidade e propaganda efetuadas pela recorrente aos conceitos abordados linhas acima e à possibilidade de seu desconto nos débitos de PIS e COFINS em função de sua atividade econômica desenvolvida pela empresa, cabe ressaltar que, ainda que se entendesse superada a vedação de formalização de pedido de restituição/ressarcimento sem a comprovação da impossibilidade de uso do Programa PER/DCOMP Eletrônico, o que não é o caso como visto anteriormente, não merece acolhimento a pretensão da recorrente, visto que esta não trouxe aos autos documentos passíveis de comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado, como as notas fiscais de aquisição dos serviços, a respectiva escrita contábil e fiscal e os documentos a ela inerentes.

A empresa carrou aos autos somente declarações e planilhas de sua própria lavra sem qualquer documentação que comprove os dados nelas contidos ou sua observância às normas que regulam os pedidos de restituição/ressarcimento. Este também foi o entendimento do colegiado *a quo* no Acórdão recorrido (fls. 133 e 134 - grifei):

"De acordo com o §2º do artigo 32 da IN RFB n.º 1.300/2012, cada 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.

Entretanto, o pleito deste processo refere-se ao período de 2008 a 2012 e não exhibe demonstrativo algum acerca de possíveis utilizações por desconto ou compensação do crédito, de modo a provar o saldo credor remanescente em cada trimestre-calendário.

(...)

Da delimitação do *onus probandi* depende a definição de grande parte das responsabilidades processuais. Assim é nas relações de direito privado e, igualmente, nas relações de direito público, dentre as quais as relacionadas à imposição tributária. No caso em tela, trata-se de processo administrativo em que se discute a existência de direito de crédito utilizado por contribuinte, mediante os meios legalmente previstos.

No que se referente à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar”.

Existe farta jurisprudência deste Conselho no sentido de que, em pedidos de restituição/compensação/ressarcimento, é do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido. Ou seja, 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.

Nesse sentido, deve ser mantida a decisão proferida pela autoridade competente no sentido de indeferir totalmente o crédito pleiteado por meio do Pedido de Restituição ou Ressarcimento objeto deste processo.

Conclusões

Diante do exposto, VOTO no sentido de tomar conhecimento parcial do Recurso Voluntário do contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche