



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



**Processo nº** 10120.727921/2013-33  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-009.833 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de dezembro de 2021  
**Recorrente** NASA ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Voluntário deve ater-se às matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa em virtude da ocorrência da preclusão processual.

COFINS. APRESENTAÇÃO DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO 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.

COFINS. AQUISIÇÕES DE PESSOA FÍSICA. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

A legislação da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é expressa em vedar a possibilidade de apuração de créditos originados de dispêndios da pessoa jurídica com mão de obra paga a pessoa física, nos termos do inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo do argumento sobre a aplicação da multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o direito creditório e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes a Conselheira Renata da Silveira Bilhim, o Conselheiro Lázaro Antonio Souza Soares e o Conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo Conselheiro Marcos Antônio Borges.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão n.º 03-71.783, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade e não reconheceu o direito creditório pleiteado pela Contribuinte, conforme Ementa abaixo reproduzida:

### **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

**Por bem descrever os fatos, transcrevo o relatório da decisão recorrida:**

Trata o presente processo de formalização, em formulário, de Pedido de Restituição ou Ressarcimento, em 4 de setembro de 2013, referente a suposto crédito oriundo de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS NÃO CUMULATIVA, referente ao período compreendido entre 2008 a 2012, no valor de R\$ 49.725,82.

O motivo do pedido seria o “crédito” calculado sobre os custos incorridos com alimentação do trabalhador (art. 369 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 N° 1132/2014 – DRF/GOI (fls. 42/50, em 25/11/2014, INDEFERINDO TOTALMENTE o crédito pleiteado, no montante de R\$ 49.725,82, 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. 56/77) 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 COFINS 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 COFINS sobre os gastos incorridos com propaganda e publicidade, a fim de que seja reconhecido o direito creditório no valor de R\$ 49.725,82, com a devida correção desde o protocolo do presente processo administrativo.

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância pela via postal em data de 22/08/2016 (Aviso de Recebimento de fls. 104), apresentando o Recurso Voluntário em 16/09/2016 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 133), o que fez com os seguintes pedidos:

a) Reconhecimento do crédito então pleiteado no valor de **R\$ 49.725,82 (quarenta e nove mil setecentos e vinte e cinco reais e oitenta e dois 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.º 8/2016.

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.

Através do Despacho de fls. 135, o processo foi encaminhado para sorteio e julgamento.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

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

Conforme relatório, o recurso é tempestivo.

Todavia, o argumento sobre a aplicação da multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o direito creditório pleiteado não foi abordado em Manifestação de Inconformidade, sendo matéria estranha aos autos e, portanto, resultando em inovação recursal e consequente preclusão.

Observo que a impugnação específica é prevista pelo Decreto n.º 70.235/1972, que assim dispõe:

**Art. 14.** A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

**Art. 15.** A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

**Art. 16. A impugnação mencionará:**

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - **os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;**

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. **(sem destaques no texto original)**

**Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.** **(sem destaques no texto original)**

Portanto, conheço parcialmente o Recurso Voluntário, não conhecendo do argumento sobre a aplicação da multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o direito creditório pleiteado.

## **2. Preliminar**

### **2.1. Da alegada impossibilidade de imposição de condição obrigatória de utilização de Programa Eletrônico de Pedido de Restituição/Ressarcimento**

Com relação ao pedido para que 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, alega a Recorrente que:

- i) 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;
- ii) A interpretação do Art. 3º, § 1º da IN SRF 460/2004 leva 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.

A DRJ de origem entendeu que, no caso em tela, o interessado não se utilizou do programa gerador, mas sim, do formulário, sem fornecer argumento aceitável a respeito de uma

cogitada impossibilidade no uso do programa adequado (PER/DCOMP). Dessa maneira, o pedido de restituição e o documento compensatório só podem ser apresentados pelos meios estabelecidos nos diplomas que regem a matéria. Não se admite, pois, no presente caso, a formalização de pleitos de restituição ou de declarações de compensação em qualquer outro meio diverso do estabelecido.

**Com relação a tal argumento, com fulcro no artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999, adoto o fundamento do Acórdão nº 3301-009.954, de relatoria do ilustre Conselheiro Ari Vendramini, em julgamento ao PAF nº 10120.727878/2013-14, nos termos abaixo reproduzidos:**

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)”.

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.

Pelas mesmas razões, afasto o argumento preliminar em referência.

### 3. Mérito

Como demonstrado no relatório, versa o presente litígio sobre Pedido de Restituição/Ressarcimento de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS não cumulativa, referente ao período compreendido entre 2008 a 2012, no valor de R\$ 49.725,82.

O direito creditório pleiteado teve por origem os gastos incorridos com mão de obra pagos à pessoas físicas (alimentação do trabalhador - art. 369 do Regulamento do Imposto de Renda-RIR), de acordo com o conceito de insumo proveniente da legislação do Imposto de Renda.

A DRF de origem emitiu o Despacho Decisório nº 1132/2014 – DRF/GOI (fls. 42/50, em 25/11/2014, INDEFERINDO TOTALMENTE o crédito pleiteado, no montante de R\$ 49.725,82, por falta de previsão legal ou tutela judicial para o ressarcimento.

Por sua vez, a 4ª Turma da DRJ de Brasília/DF negou o pedido por concluir que os critérios que norteiam a possibilidade de enquadramento, como insumos de gastos incorridos com a aquisição de bens e serviços, se relacionam com a aplicação ou consumo na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Com isso, o ilustre Julgador *a quo* afastou o argumento com fulcro na IN SRF nº 247/2002 (PIS/Pasep) e IN SRF nº 404/2004 (Cofins), que estabelecia como insumo aquele aplicado ou consumido em ação direta sobre o produto em fabricação, excluindo os custos, despesas ou encargos que reflitam indiretamente na fabricação ou produção de bens destinados à venda.

Em razões recursais, argumentou a Recorrente que:

- i) 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;
- ii) 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;

- iii) 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.

Fato notório que o Superior Tribunal de Justiça concluiu através do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, **deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Ao julgar a questão, o Tribunal Superior destacou que a interpretação do termo “insumo” de forma restritiva pela Fazenda desnatura o sistema não cumulativo.

Por esta razão, o STJ declarou a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, as quais, repito, restringiam o direito de crédito aos insumos que fossem diretamente agregados ao produto final, ou que se desgastassem através do contato físico com o produto ou serviço final.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que, no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito deve ser calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínsecos à atividade econômica da empresa.

**Não obstante as ponderações acima, com relação especificamente à glosa de créditos originados de gastos incorridos com mão de obra pagos à pessoas físicas, por previsão legal, não há que se falar no direito creditório em referência.**

O art. 3º da Lei nº 10.833/03 e Lei nº 10.637/02 é taxativo ao estabelecer a impossibilidade de descontos de tais créditos. Vejamos:

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

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

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

[...]

§3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

**I – aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país.**

(sem destaque no texto original)

Por sua vez, o Parecer Normativo Cosit n.º 5/2018 expressamente esclarece que a legislação da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é expressa em vedar a possibilidade de apuração de créditos originados de dispêndios da pessoa jurídica com mão de obra paga a pessoa física, nos termos do inciso I do § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003.

Com isso, está correta a glosa relacionada aos bens e serviços adquiridos de pessoas físicas, motivo pelo qual deve ser mantida a decisão recorrida.

#### **4. Dispositivo**

Ante o exposto, conheço parcialmente o Recurso Voluntário, não conhecendo do argumento sobre a aplicação da multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o direito creditório e, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Cynthia Elena de Campos