



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



**Processo nº** 10380.910333/2014-89  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3001-002.622 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 11 de junho de 2024  
**Recorrente** DASS NORDESTE CALCADOS E ARTIGOS ESPORTIVOS S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/04/2008

**REUNIÃO DE PROCESSOS. PREJUDICIALIDADE NÃO CONSTATADA. DESNECESSIDADE.**

A existência de vários processos de pedido de ressarcimento (de créditos de PIS e COFINS) de um mesmo contribuinte não implica a necessária reunião destes para julgamento de Recursos Voluntários em conjunto. No caso concreto, conquanto o assunto em comum, não há relação de prejudicialidade entre os processos. Por se tratar de vários períodos de apuração distintos, não há que se falar na ligação pelos mesmos elementos de prova, de modo que a comprovação do crédito demanda a apresentação de documentação inerente ao período a que se refere. Também os tipos de dispêndios que constituiriam insumos geradores de créditos não são exatamente os mesmo em todos os processos, o que necessariamente não levaria a uma decisão única a ser replicada indistintamente para todos eles. Por fim, não se trata de um único procedimento fiscal, já que para cada processo foi emitido um despacho decisório autônomo.

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/04/2008

**PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. CORRESPONDÊNCIA ENTRE O VALOR PAGO E O DECLARADO. VALIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO QUE INDEFERE O PEDIDO.**

A constatação de que o pagamento indicado no pedido de restituição (PER) como sendo indevido ou a maior (indébito) encontra-se inteiramente alocado a débito declarado pelo contribuinte é motivo suficiente e adequado para o indeferimento do pedido. O despacho decisório que indefere o pedido de restituição, com base nessa constatação, é válido e motivado, dispensando-se, nesses casos, outras verificações.

**CONTRIBUIÇÃO PARA A COFINS. CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA**

**RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA PELO STJ NO RESP 1.221.170/PR.**

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica, conforme fora decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR e interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018.

**COMISSÕES DE VENDAS PAGAS A REPRESENTANTES COMERCIAIS. CONCEITO DE INSUMOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.**

As comissões pagas pela Recorrente a representantes comerciais pela venda de seus produtos (calçados e artigos de vestuário) não se enquadram no conceito de insumo para fins de apuração de crédito da não cumulatividade das contribuições para o PIS e a COFINS, já que não se trata de bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos pela Recorrente e sim de dispêndios incorridos na fase de vendas desses bens, portanto após a finalização da produção, não satisfazendo os critérios da essencialidade ou da relevância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares aduzidas, quais sejam a necessidade da reunião de processos para julgamento conjunto e a nulidade do despacho decisório, e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Moreno Castillo, Francisca Elizabeth Barreto, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Wilson Antônio de Souza Côrrea, Celso Jose Ferreira de Oliveira (suplente convocado(a)), João José Schini Norbiato (Presidente).

**Relatório**

O processo em epígrafe trata da controvérsia instaurada a partir da expedição do DESPACHO DECISÓRIO nº 096756995 (DD - fls. 05), proferido em 13/01/2015, em resposta ao Pedido de Restituição (PER) nº 22651.34929.191212.1.2.04-7812 (fls. 02/04), que fora transmitido em 19/12/2012, na qual a Recorrente solicitou a restituição de crédito no valor de R\$ 6.224,64, com a indicação de que se tratava de um de pagamento indevido ou a maior efetuado em 20/05/2008 por meio de DARF com código de receita: 5856 (Cofins Não-Cumulativa), período de apuração: 30/04/2008 e vencimento em 20/05/2008, no valor total de R\$ 283.761,68.

Ao analisar as informações prestadas no PER e confrontá-las com os dados disponíveis nos sistemas da Receita Federal, a unidade de origem identificou um pagamento com as características informadas pelo contribuinte, porém, constatou que ele encontrava-se inteiramente alocado a débito declarado (no valor de R\$ 283.761,68 cód.: 5856, PA 30/04/2008). Diante de tal constatação, a unidade de origem indeferiu o pedido de restituição.

Cientificada dessa decisão, o ora Recorrente apresentou manifestação de inconformidade (fls. 07/23) na qual pugnou, preliminarmente, pela nulidade do despacho decisório por ausência de motivação e análise meritória. No mérito, alegou que o direito creditório pleiteado é decorrente de *“insumos que fazem parte do processo produtivo da empresa ou contribuem para sua geração de receita, observando-se as novas interpretações e conceitos admitidos pela Administração Tributária para este tema, em especial o CARF”* (fls. 15). Alega que tais insumos não foram considerados à época em que ocorreu a apuração e recolhimento da COFINS (04/2008), resultando no recolhimento de uma contribuição maior do que a efetivamente devida. Por fim, pleiteou que o pagamento indevido fosse corrigido pela taxa Selic.

Ao decidir acerca da manifestação de inconformidade (acórdão nº **103-000.663**, às fls. 103/113), a **5ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 03 (Fortaleza/CE)**, por unanimidade de votos, julgou-a improcedente. O acórdão recorrido não foi ementado, mas de sua leitura podemos concluir que a suma da decisão do colegiado a quo é a seguinte:

- 1) com relação à preliminar de mérito, o colegiado a quo destacou a importância do processamento eletrônico de informações (batimento eletrônico) para a segurança e celeridade da análise de um número massivo de PERDCOMPs que são apresentadas. Enfatizou que se o pagamento apontado no PER encontrava-se totalmente apropriado a débito fiscal confessado, o motivo do despacho revelou-se correto. Ponderou que não há o dever de a Fazenda Pública impulsionar o contribuinte para que ele demonstre o crédito pleiteado e salientou o dever do interessado comprovar a existência do pagamento indevido;
- 2) No mérito, a câmara baixa destacou a necessidade de retificação de declarações (DCTF e Dacon) para aproveitamento de créditos extemporâneos do PIS e da COFINS; deu ênfase para a importância de que os créditos sejam apurados dentro do período a que se referem (princípio da competência), devido aos diferentes tipos de créditos (créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno, créditos vinculados à receita tributada no mercado interno, créditos sobre operações de importação, crédito presumido, créditos vinculados à receita não tributada no mercado externo) que podem ser apurados dentro de um período. De acordo com o colegiado a quo:

Exige-se a segregação por períodos de apuração devido ao fato de os créditos, neste regime, serem passíveis de repetição segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. Em outras palavras, é preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de repetição por qualquer uma das formas previstas (compensação ou ressarcimento, por exemplo). A dedução, ressarcimento ou compensação de eventuais créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) devem ser precedidos de revisão da apuração - confronto entre créditos

e débitos - centrada no período a que pertencerem, se se pretende sejam pleiteados em procedimentos repetitórios/compensatórios delimitados temporal e quantitativamente.

Na sequência, o acórdão recorrido discorreu sobre a evolução do conceito de insumo (do conceito físico das INs SRF nº 247/2002 e 404/2004 até o conceito pautado nos critérios da essencialidade ou relevância, trazido na decisão do REsp nº 1.221.170/PR pela a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça), para então concluir que:

Em termos práticos, antes de se aferirem os requisitos da essencialidade e relevância do gasto, há que se verificar se o gasto se refere a bem ou serviço efetivamente aplicado ao processo produtivo da empresa. A questão da essencialidade e relevância do gasto para fins de aferição do direito ao crédito é pertinente tão somente para os gastos previstos no inc. II do caput do art. 3º das leis, ou seja, aquisição de bens e serviços “utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”. E nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 05, de 2018, em relação a itens utilizados após a finalização do produto para venda, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos existe somente para aqueles exigidos por legislação específica, para que o bem produzido possa ser disponibilizado para venda.

Infelizmente, os critérios da essencialidade e relevância erigidos pela jurisprudência pacificada do STJ têm sido suscitados pelos contribuintes e aqui e ali aplicados pelo CARF para alguém ou além do processo produtivo e, muitas vezes, fora das hipóteses do inc. II do art. 3º das leis, procedimento esse que redundará em infundáveis controvérsias em matéria de creditamento das contribuições.

Está-se, portanto, em condições de analisar as hipóteses de crédito relacionadas na planilha elabora pelo contribuinte. **Nesse passo, constata-se que as despesas com serviços de representação comercial (razão contábil), contrato de alocação de despesas e com custos administrativos, comerciais e de marketing são completamente deslocadas espaço-temporalmente do processo produtivo do contribuinte, de modo que não configuram insumos nos termos do inc. II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.**

Depois de analisar as deduções apresentadas, vislumbra-se que o contribuinte entregou-se à vã tentativa de gerar crédito de pagamento indevido de incerta legitimidade. Assim procurou fazê-lo trazendo para a apuração não-cumulativa das contribuições descontos de crédito caracterizadamente duvidosos. **Explica a adoção da providência após avaliar o rumo que tomara a evolução jurisprudencial do conceito de insumo. Entretanto, como já demonstrado, o conceito de insumos consolidado pela jurisprudência do STJ, ao qual se filia a RFB, não contempla as despesas relacionadas.**

(grifo nosso)

Dada a decisão pela improcedência do direito creditório, o colegiado a quo entendeu estar prejudicada a questão da correção do crédito com base na taxa Selic.

Não satisfeito com a decisão de piso, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 124/149) no qual, preliminarmente, **1)** defende ser necessária a reunião e julgamento conjunto deste e de mais de uma centena de outros processos, nos quais ele é parte e que tratam de Pedidos de Restituição de créditos de PIS/COFINS; **2)** volta a pugnar pela nulidade do despacho decisório. No mérito, **3)** defende a legalidade do procedimento por ele adotado e a desnecessidade de retificação das declarações e, por fim, **4)** assevera a essencialidade dos créditos de insumos e a presença de documentos suficientes para análise do crédito.

Recebido o recurso, o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro João José Schini Norbiato, Relator.

### **1. Da competência para julgamento do feito**

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

### **2. Do conhecimento**

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento. Posto isso, passo à análise das razões de recurso sob os títulos e na sequência em que elas aparecem na peça recursal.

### **3. Das preliminares**

Antes de adentrar ao mérito, passo à análise das questões preliminares apresentadas:

#### **3.1. Da necessidade de reunião desses autos com os processos relacionados para julgamento conjunto**

A Recorrente inicia suas razões de recurso, pugnando pela reunião e o julgamento em conjunto de 110 processos cujos números encontram-se elencados em sua peça recursal (fls. 129/130). Assevera que tal medida se faz necessária para evitar a prolação de decisões díspares em processos que tratam de uma mesma questão de mérito (a existência dos créditos pleiteados), e que isso representaria uma economia processual, já que, em suas palavras, “*solucionando-se um, automaticamente dar-se-á solução ao outro*” (fls. 128).

Para respaldar seu argumento, cita o art. 6º do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF), que trata da possibilidade da vinculação de processos no âmbito do CARF. Nesse diapasão, reproduz a ementa do acórdão nº 1402-002.825, por meio do qual decidiu-se pela necessidade da reunião de um processo em que se discutia o lançamento de ofício de IRPJ e CSLL, em virtude da constatação da distribuição disfarçada de lucros (DDL), com outro

processo referente a multa isolada por ausência de pagamento de estimativa de CSLL, decorrente da constatação da DDL.

Por fim, menciona ainda o art. 55, § 1º, do CPC e a aplicação subsidiária deste ao processo administrativo; neste ponto cita o voto vencedor no acórdão nº 9303-003.834 da 3ª Turma da CSRF.

Exposto o argumento, cumpre, primeiramente, destacar que dos processos citados pela recorrente, nove (incluindo este) tiveram os recursos voluntários distribuídos à minha relatoria<sup>1</sup>. Observo que entre eles, conquanto o assunto em comum (créditos de PIS/COFINS sobre insumos que não teriam sido considerados pela Recorrente quando da apuração e recolhimento dessas contribuições pelo regime da não-cumulatividade, o que teria acarretado pagamento a maior), não há uma relação de prejudicialidade. Os custos/despesas, que segundo a Recorrente constituiriam insumos, não são exatamente do mesmo tipo em todos os processos, o que necessariamente não levaria a uma decisão única a ser replicada indistintamente para todos eles. Ademais em alguns desses processos os custos/despesas (os alegados insumos) estão circunscritos ao período a que se refere o pedido de restituição enquanto que em outros foram indicados créditos decorrentes de dispêndios contabilizados em períodos anteriores (créditos extemporâneos), o que demanda uma abordagem diferenciada.

Também não se trata de um único procedimento fiscal, já que para cada processo foi emitido um despacho decisório autônomo. Além disso, por se tratar de períodos de apuração distintos, também não há que se falar na ligação de tais processos pelos mesmos elementos de prova, já que embora os tipos de dispêndios possam se repetir, a comprovação demanda a documentação inerente ao período a que se referem.

Inclusive o próprio precedente deste Conselho citado na peça recursal (acórdão nº 1402-002.825) corrobora tais conclusões. Nele decidiu-se pela reunião e julgamento em conjunto de processos nos quais se discutia a exigência de tributos e a aplicação de multa em decorrência de um mesmo fato apurado pela fiscalização. Assim, naquele caso, a reunião dos autos era medida que se mostrava acertada. Por outro lado, pelos motivos já destacados, entendendo que, em relação aos processos da Recorrente, não exista a necessidade, ou mesmo a possibilidade, de reunião e julgamento em conjunto, nos termos do 6º do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015.

Por fim, acerca da aplicação das disposições do CPC ao tema, como a própria Recorrente indica, o código processual civil é de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal. Havendo regra específica no RICARF, não há porque se utilizar da regra subsidiária. A propósito, a decisão citada pela Recorrente, trata especificamente da aplicação subsidiária do CPC para o conhecimento de ofício, também em âmbito de processo administrativo, das matérias que o Código estabelece como sendo de ordem pública; posição com a qual comungo, mas que não tem relação com o assunto aqui tratado.

Posto isso, voto por rejeitar a preliminar suscitada pela Recorrente.

---

<sup>1</sup> 10380.909203/2015-84; 10380.909204/2015-29; 10380.909205/2015-73; 10380.909206/2015-18;  
10380.909207/2015-62; 10380.909208/2015-15; 10380.909781/2015-11; 10380.909782/2015-65;  
10380.910333/2014-89

### 3.2. Da nulidade do despacho decisório por ausência de motivação e análise meritória

Como segunda questão preliminar, a Recorrente reclama a nulidade do despacho decisório. Alega, em síntese, que a verificação do direito creditório não teria sido realizada com o aprofundamento necessário; que a autoridade administrativa deveria lançar mão de outros expedientes para se averiguar a existência do crédito, e não só a confrontação entre valor recolhido e valor declarado,. Diz que “*anexou uma extensa planilha com as diversas contas contábeis que geraram o direito ao crédito, uma vez que estão diretamente atreladas ao seu processo produtivo*” (fls. 133). Cita trecho de voto da lavra do ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan<sup>2</sup>, proferido no bojo do acórdão nº 3401-003.943, no qual ele trata de decisões proferidas em despachos decisórios eletrônicos e da atividade probatória superveniente (em âmbito de processo administrativo fiscal). Pede, ao fim, o cancelamento do despacho decisório.

Sem razão a Recorrente.

Compulsando os autos, mais especificamente o PER nº 22651.34929.191212.1.2.04-7812 (fls. 02/04) e o despacho decisório (fls. 05), constato que a decisão da unidade origem em nada destoa daquilo que se espera neste tipo de pedido. Embora a Recorrente reclame que seu direito decorre da apuração de créditos sobre dispêndios com insumos, não é isso que as informações indicadas no PER apontam. Em verdade, essa origem de crédito só veio a ser informada em momento posterior, já no âmbito da manifestação de inconformidade.

Em PERDCOMPs que veiculam direitos creditórios decorrentes da não cumulatividade do PIS e da COFINS, há indicação do tipo de crédito, do período e do valor mensal dos créditos. Nesses casos, também é feita uma apuração pelo Sistema de Controle de Créditos e, eventualmente, caso seja necessário, a fiscalização aprofunda a análise, solicitando alguma informação adicional ao contribuinte. Porém, reforço, que esse não é o tipo de pedido contido no PER nº 22651.34929.191212.1.2.04-7812.

Já em se tratando de pedido cuja origem do crédito informado é o pagamento indevido ou a maior, o procedimento aplicado (e que se observa nos inúmeros casos em que há Recurso para este Conselho) é justamente o adotado no despacho decisório contestado, ou seja, é feita a identificação do pagamento informado no PER, a verificação da utilização deste e a apuração da existência de eventual crédito.

Em vários casos, o Sistema de Controle de Crédito (SCC) identifica a existência de diferença entre pagamento e débito declarado e defere o crédito. Nesses, não há maior controvérsia e a análise se encerra com a decisão formalizada pelo despacho decisório. Em outros, valendo-se exatamente do mesmo procedimento, o sistema não constata a existência do crédito, pois o pagamento informado como sendo a maior já se encontra inteiramente alocado a débito declarado pelo contribuinte. Em geral, porque o contribuinte declarou o débito em DCTF,

---

<sup>2</sup> No recurso voluntário, a Recorrente alega tratar-se de um entendimento da Ilma. Conselheira Maria Cristina Sifuentes. Ao que tudo indica, trata-se de um lapso, já que na consulta pública das decisões deste Conselho, vê-se que o trecho reproduzido no Recurso Voluntário é do voto do nobre Conselheiro Rosaldo Trevisan, que atuou como relator do acórdão nº 3401-003.943.

[https://acordaoscarf.carfdata.economia.gov.br/carf/pdfs/processados2/13603905784201269\\_5750193.pdf](https://acordaoscarf.carfdata.economia.gov.br/carf/pdfs/processados2/13603905784201269_5750193.pdf)

efetuou o pagamento, percebeu alguma incongruência em sua apuração que acarretou recolhimento a maior, encaminhou o PERDCOMP, mas não retificou a declaração de débito.

Aqui convém destacar um trecho do voto do Ilmo. Conselheiro Rosaldo Trevisan no acórdão citado logo acima:

No presente processo, como em todos nos quais o despacho decisório é eletrônico, a fundamentação não tem como antecedente uma operação individualizada de análise por parte do Fisco, mas sim um tratamento massivo de informações. Esse tratamento massivo é efetivo quando as informações prestadas nas declarações do contribuinte são consistentes. **Se há uma declaração do contribuinte (v.g. DCTF) indicando determinado valor, e ele efetivamente recolheu tal valor, o sistema certamente indicará que o pagamento foi localizado, tendo sido integralmente utilizado para quitar débitos do contribuinte. Houvesse o contribuinte retificado a DCTF anteriormente ao despacho decisório eletrônico, reduzindo o valor a recolher a título da contribuição, provavelmente não estaríamos diante de um contencioso gerado em tratamento massivo.**

**A detecção da irregularidade na forma massiva, em processos como o presente, começa, assim, com a falha do contribuinte, ao não retificar a DCTF,** corrigindo o valor a recolher, tornando-o diferente do (inferior ao) efetivamente pago. Esse erro (ausência de retificação da DCTF) provavelmente seria percebido se a análise inicial empreendida no despacho decisório fosse individualizada/manual (humana).

(grifo nosso)

Vê-se que essa brilhante exposição do funcionamento do procedimento de análise dos pedidos de direito creditório apenas corrobora o que fora dito até aqui. Aliás, ousar dizer, com a máxima vênia que o entendimento do nobre Conselheiro merece, que, se a análise do pedido da Recorrente fosse manual, não seria provável mas sim possível que o erro (ausência de retificação da DCTF) fosse identificado, já que, diante da identidade de valores (ausência do crédito), o analista poderia cogitar a existência de um erro na declaração, mas não teria como ter certeza disso.

Fato é que se no PER há a indicação de que o crédito é oriundo de um pagamento maior do que o devido, mas quando se analisa a disponibilidade de tal pagamento constata-se que ele encontra-se inteiramente alocado a débito declarado pela Recorrente, não cabe acusar o despacho decisório de ser imotivado. Em verdade, sua motivação não só é expressa, como também coerente, a considerar o tipo de crédito indicado no pedido. Vejamos:

### 3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

**Valor do crédito pleiteado no PER/DCOMP: 6.224,64**

**A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima Identificado, foram localizados um ou mais pagamentos abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para restituição.**

#### Características do DARF discriminado no PER/DCOMP

| PERÍODO DE APURAÇÃO | CÓDIGO DE RECEITA | VALOR TOTAL DO DARF | DATA DE ARRECADAÇÃO |
|---------------------|-------------------|---------------------|---------------------|
| 30/04/2008          | 5856              | 283.761,68          | 20/05/2008          |

#### UTILIZAÇÃO DOS PAGAMENTOS ENCONTRADOS PARA O DARF DISCRIMINADO NO PER/DCOMP

| NÚMERO DO PAGAMENTO | VALOR ORIGINAL TOTAL | PROCESSO(PR)/ PERDCOMP(PD)/DÉBITO(DB) | VALOR ORIGINAL UTILIZADO |
|---------------------|----------------------|---------------------------------------|--------------------------|
| 4669856431          | 283.761,68           | Db: cód 5856 PA 30/04/2008            | 283.761,68               |
|                     |                      |                                       |                          |
|                     |                      |                                       |                          |



|                                                                                                                                                        |  |  |            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|------------|
|                                                                                                                                                        |  |  |            |
|                                                                                                                                                        |  |  |            |
| VALOR TOTAL                                                                                                                                            |  |  | 283.761,68 |
| Diante da inexistência do crédito, INDEFIRO o Pedido de Restituição.<br>Enquadramento legal: Art. 165 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). |  |  |            |

Ademais, não vislumbro que tal ato tenha incorrido em nulidade, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, visto ter sido proferido por autoridade competente e não ter havido cerceamento ao direito de defesa. Aqui vale destacar mais um trecho do voto do Conselheiro Rosaldo Trevisan, em que ele trata do momento no qual o contribuinte é chamado a esclarecer eventuais divergências apuradas no despacho decisório, *in verbis*:

Assim, **diante dos despachos decisórios eletrônicos, é na manifestação de inconformidade que o contribuinte é chamado a detalhar a origem de seu crédito**, reunindo a documentação necessária a provar a sua liquidez e certeza. Enquanto na solicitação eletrônica de compensação bastava um preenchimento de formulário DCOMP (e o sistema informatizado checava eventuais inconsistências), na manifestação de inconformidade é preciso fazer efetiva prova documental da liquidez e da certeza do crédito. E isso muitas vezes não é assimilado pelo sujeito passivo, que acaba utilizando a manifestação de inconformidade tão somente para indicar porque entende ser o valor indevido, sem amparo documental justificativo (ou com amparo documental deficiente).

(grifo nosso)

No caso concreto, o Contribuinte teve ciência da decisão acerca do PER, tendo a oportunidade de se manifestar nas duas instâncias do processo administrativo. Logo, não há que se falar também em cerceamento ao direito de defesa.

Posto isso, voto por rejeitar a preliminar suscitada pela Recorrente.

#### 4. Do Mérito

Superadas as questões preliminares, passemos às de mérito.

##### **4.1. Da legalidade do procedimento adotado e desnecessidade de retificação da DCTF / Da essencialidade dos créditos de insumos e a presença de documentos suficientes para análise do crédito**

Analisando os tópicos IV.1 e IV.2 da peça recursal, observei que eles se complementam; a finalidade comum a ambos é demonstrar a existência do direito creditório pleiteado pela Recorrente. Por essa razão, os tratarei em sequência, mas dentro um mesmo item deste voto.

##### **4.1.1. Da legalidade do procedimento adotado e desnecessidade de retificação da DCTF**

No tópico IV.1, a Recorrente, em essência, defende a desnecessidade da retificação de suas declarações para que o direito creditório que diz possuir seja reconhecido. Sua tese é a de que a legislação permite que o crédito não apropriado no período estipulado em lei pode ser aproveitado em período de apuração posterior (crédito extemporâneo), desde que respeitado o prazo de 5 anos, sem a necessidade de retificação de demonstrativos e declarações (DACON e DCTF) para tanto.

Necessário salientar que na jurisprudência deste Conselho identificamos duas correntes conflitantes, inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais, quanto aos requisitos que o contribuinte precisa cumprir para o aproveitamento desses créditos. Uma delas é a que entende ser indispensável a retificação de DACON e DCTF para a demonstração e aproveitamento de créditos extemporâneos (v.g. acórdãos 9303-010.080; 9303-011.300 e 9303-013.263). A outra encampa uma posição oposta e entende pela desnecessidade da retificação dos demonstrativos para que os créditos de períodos anteriores sejam aproveitados (v.g. 9303-012.977, 9303006.248 e 9303-009.893).

Saliente-se que, mesmo para a corrente que admite a desnecessidade de retificação das declarações, o reconhecimento do crédito extemporâneo depende da comprovação de que o contribuinte que não utilizou o crédito em períodos anteriores e, é claro, que o direito creditório existe. Vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

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

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, **desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos**, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte.

(Acórdão 9303-008.635, de 15 de maio de 2019, da 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS, Relator: Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

Filio-me à parcela que julga ser necessária a retificação de declarações e demonstrativos dos períodos envolvidos, para se evidenciar tais créditos. A suma desse entendimento encontram-se exposta no voto do ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, no acórdão nº 9303-010.080, que, com devida vênia, reproduzo a seguir:

O direito de se aproveitar créditos da COFINS sobre os custos/despesas com insumos utilizados na produção de bens e/ ou na prestação de serviços está previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que assim dispõe:

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

(...);

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive

combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

(...).

§ 1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art.2º desta Lei sobre o valor:

(...);

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

(...).

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

(...).

Já o art. 74 da Lei nº 9.430/1996, assim dispõe quanto ao ressarcimento/compensação dos créditos:

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.

(...).

§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição.

(...).

Por sua vez a IN SRF nº 600, de 28/12/2005, que disciplinou o ressarcimento/compensação do saldo credor das contribuições do PIS e da COFINS, ambas com incidência não cumulativa, assim dispõe:

Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

(...).

§ 1º A restituição de que trata o inciso I será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição constante do Anexo I, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou

(...).

Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.

(...).

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário.

II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação.

Ora, segundo essas normas legais, os créditos da COFINS devem ser apurados mensalmente e deduzidos do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal. Já o crédito não aproveitado no mês, poderá sê-lo nos meses seguintes, sendo que o saldo credor trimestral poderá ser objeto de ressarcimento/compensação, mediante a transmissão de PER/DCOMP.

O instrumento legal para se apurar os créditos da contribuição é o Dacon mensal que deve ser preenchido e transmitido a RFB pelo contribuinte.

Já a IN SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, assim dispõe:

Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores.

(...)

§ 4º A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

(...).

Assim, nos casos em que se deixa de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixa de apropriá-los, é necessário retificar o Dacon relativo ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração. A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

O ressarcimento/compensação de créditos extemporâneos da COFINS é possível, desde que retificados os respectivos Dacon e as DCTF.

A decisão de piso também traz observação pertinente sobre a necessidade de retificação das demonstrações e declarações para demonstrar o saldo credor de contribuições para o PIS e a para a COFINS advindo de períodos anteriores ao de apuração:

Em outras palavras, tais créditos são extemporâneos ao período de apuração e somente poderiam ser aproveitados mediante retificação das declarações (DCTF e Dacon), devendo igualmente a DIPJ ser retificada para uniformizar as bases de cálculo dos tributos.

A propósito, observa-se que o §1º do art. 3º das leis das contribuições estabelece que o crédito sobre bens e serviços utilizados como insumos devam ser apropriados no mês em que adquiridos. Também é verdade que o crédito não aproveitado em determinado período poderá sê-lo nos meses subsequentes, conforme retratado no §4º do art. 3º dos diplomas legais. Não se consagrou, todavia, tal possibilidade a créditos individualmente considerados, sobre certos bens e serviços, insumos, custos ou despesas, **mas ao saldo credor da contribuição** apurado em determinado período, com vistas a concretizar o princípio da não-cumulatividade para além do mês de apuração. De outro modo, os referidos preceitos se contradiriam.

Neste ponto, vale destacar que em outros processos<sup>3</sup> da Recorrente distribuídos à minha relatoria, embora os argumentos de recurso tenham sido construídos em torno da tese do crédito extemporâneo (até mesmo porque as peças recursais são basicamente iguais em todos esses autos), os custos/despesas que a Recorrente disse não ter considerado na apuração das contribuições foram contabilizados dentro do próprio período para qual foi indicado um pagamento a maior. Por essa razão, naqueles processos, conclui não se tratar propriamente de um crédito extemporâneo e sim de um possível pagamento a maior, que aliás é a origem do crédito apontada em todos os pedidos de restituição da Recorrente.

No caso desses autos, temos uma situação diferente. Aqui, a Recorrente também apresenta planilha com uma relação de custos/despesas que, segundo ela, enquadrar-se-iam no conceito de insumo (fls. 29). Ocorre que, de acordo com essa planilha, tais custos/despesas foram contabilizados em 12/2007, enquanto que o crédito foi indicado no PER como sendo de 04/2008. Portanto, se consideramos que são despesas referentes a 12/2007 indicadas como créditos de abril de 2008, tem-se aqui uma extemporaneidade na apropriação, o que, já implicaria, ao meu ver, a necessária retificação dos demonstrativos e declarações para a confirmação do crédito.

<sup>3</sup> 10380.909203/2015-84; 10380.909204/2015-29; 10380.909205/2015-73; 10380.909206/2015-18; 10380.909208/2015-15 e 10380.909782/2015-65.

Acontece que, além de não ter realizado a retificação de declarações, *in casu*, a Recorrente lançou mão de um expediente bastante peculiar para pleitear tais créditos: ao invés de indicar um crédito extemporâneo na escrituração fiscal do período no qual, ao que tudo indica, foram identificados os supostos créditos, ou seja, em 12/2012 (que é quando o PER foi apresentado), a Recorrente solicitou restituição de um suposto pagamento indevido ou maior no período de apuração 04/2008 (PER, fls. 03/04), que teria como origem custo/despesas (classificáveis como insumos) contabilizados em 12/2007.

Além da Recorrente não esclarecer o porquê de custos/despesas contabilizados em 12/2007 terem acarretado pagamento a maior em 04/2010, não há nos autos nada que comprove que esses alegados créditos não foram apropriados em período anterior (algo que a simples apresentação do DACON de 12/2007, às fls. 45/64, desacompanhado de um demonstrativo de apuração do crédito total, não esclarece).

Não obstante isso, passemos à análise do tópico IV.2 da peça recursal, no qual a Recorrente traz argumentos quanto a essencialidade dos créditos de insumo e da comprovação desses créditos. Antes, porém, traçamos breves considerações sobre o conceito de insumo.

#### **4.1.2. Do conceito de insumo**

O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, que trata das repercussões do julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR no âmbito da Secretaria da Receita Federal, já em sua ementa, apresenta as seguintes considerações acerca do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça:

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”;

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “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”;

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Nota-se que a decisão do STJ trouxe uma concepção intermediária quanto à abrangência do termo insumo, que fica entre a estabelecida pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (muito mais restritiva) e a prevista na legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (bastante abrangente).

Para fins de apuração do IPI, o conceito de insumo está intimamente relacionado àquilo que integra o produto novo fabricado ou que é consumido, por ação direta, no processo de industrialização deste (art. 226, I, do Decreto nº 7.212/2010). Já a legislação do IRPJ adota o chamado custo de produção de bens ou serviços vendidos, que engloba relação bem mais elástica de custos e encargos dedutíveis da receita bruta (art. 290 e seguintes do Decreto nº 3.000/99 e art. 302 e seguintes do DECRETO Nº 9.580/2018).

Pela tese firmada pelo STJ, nos termos do voto da Ministra Regina Helena Costa, insumo, para fins de apuração das Contribuições para o PIS e COFINS, pela sistemática não cumulativa, é todo item (bem ou serviço) cuja subtração obstará a atividade empresarial ou implicaria em perda sensível da qualidade do produto ou serviço (critérios da essencialidade) ou, ainda, que por imposição legal ou pela particularidade de determinada cadeia produtiva não possa ser dissociado do processo produtivo (critério da relevância).

Em suma, somente podem ser considerados insumos geradores de crédito na apuração não cumulativa do PIS e COFINS, itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades, ou seja, deve estar comprovado que este item integra o processo de produção da pessoa jurídica.

Trazendo tais conceitos para a prática, significa dizer que mesmo itens que não são diretamente empregados aos bens e serviços podem gerar créditos. Não se pode olvidar, contudo, que quanto mais remota for a relação do item com o produto ou serviço maior será a necessidade de traçar sua relação, ainda que indireta, com a produção.

#### **4.1.3. Da essencialidade dos créditos de insumos e a presença de documentos suficientes para análise do crédito**

Nesse tópico, a Recorrente passa a discorrer sobre a existência do crédito e de documentação necessária à sua comprovação. Nesse sentido:

1) diz que na apuração da COFINS no período de 04/2008, deixou de considerar créditos a que faz jus, o que levou a um recolhimento a maior da contribuição. Diz que o balancete e DACON do mês fazem prova a seu favor de que o crédito em questão não foi utilizado;

2) assevera que esses créditos referem-se a insumos que fazem parte do seu processo produtivo (art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003) e traça considerações sobre o regime de apuração não cumulativa, em especial quanto a sua finalidade (não onerar as cadeias produtivas);

3) na sequência, aborda o conceito de insumo do art. 3º, inciso II. Destaca que *“independente do conceito adotado de insumos, somente será considerado como tal se este custo/despesa for essencial à realização da atividade fim da empresa”* (fls. 145); cita a decisão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR e volta a contestar o procedimento adotado para verificação do direito creditório pela unidade de origem, *“uma vez que a análise creditícia foi realizada de forma genérica e mecânica, sem o devido cotejo com o processo produtivo da empresa”* (fls. 147);

4) afirma que *“o princípio da verdade material impõe às autoridades administrativas o dever de apurar todos os fatos que lhe são apresentados, não se limitando às provas produzidas pelas partes, nem se restringindo às suas alegações, de modo a se evitar a tributação de situações que não configurem fato gerador da obrigação tributária”* (fls. 147);

5) Por fim, observa que *“caso se entenda pela insuficiência de provas, em homenagem ao princípio da verdade material e razoabilidade, devem ser os autos baixados em diligência para que sejam comprovadas as alegações apresentadas pela RECORRENTE. Caso contrário, os créditos devem ser analisados em sua inteireza, onde se constatará sua intrínseca relação com o processo produtivo da RECORRENTE, configurando tais créditos em insumos, passíveis de serem deduzidos na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, nos termos das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03”* (fls. 148).

Sem razão a Recorrente.

Não bastasse a ausência da retificação das declarações (ou pelo menos da comprovação que tais créditos não foram apropriados em outro período), não restou comprovado nem mesmo a afirmação da Recorrente de que itens arrolados na planilha apresentada (fls. 29) enquadrar-se-iam no conceito de insumo.

Em se tratando de direito creditório decorrente da aquisição de insumos aplicados no processo produtivo, duas comprovações são necessárias: 1) a primeira é a comprovação do custo/despesa, por meio da apresentação das notas fiscais correspondentes e da escrita contábil que demonstrem o registro desses dispêndios; 2) a segunda, é a de que esses custos/despesas enquadram-se no conceito de insumo. Para esta, incumbia à Recorrente a apresentação de um descritivo detalhado de sua atividade empresarial, demonstrando a essencialidade ou relevância de cada um dos bens e serviços arrolados na planilha para o processo de produção de bens ou de prestação de serviços por ela desenvolvidos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002).

Em relação à comprovação dos custos/despesas, dos 35 itens arrolados na planilha às fls. 29, dez tiveram notas fiscais apresentadas (fls. 30/39). Também foi apresentado excerto do livro razão da conta 5.1.02.01.004 - Comissões de Representantes, de 01/11/2007 até 31/12/2007 (fls. 40), contendo registro contábil das despesas contidas na planilha.

Porém, no que tange à segunda comprovação, mesmo a Recorrente não tendo apresentado um descritivo detalhado da sua atividade empresarial, é possível afirmar que despesas com comissões de vendas pagas a representantes não se enquadram no conceito de insumo da legislação da Cofins (art. 3º, inciso II, Lei nº 10.833/2003), nos termos estabelecidos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, já que não se trata de bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens



ou produtos pela Recorrente (calçados e artigos de vestuário), mas de dispêndios incorridos na fase de vendas desses bens, portanto após a finalização do produto.

Assim, tais despesas não satisfazem aos critérios da essencialidade ou relevância para fins de classificação como insumos e, portanto, não são passíveis de gerar créditos da não cumulatividade previstos no art. 3º, inciso II, Lei nº 10.833/2003.

Por fim, entendo que a conversão do julgamento em diligência só seria imperiosa acaso restasse ainda alguma dúvida a ser dirimida, o que não é o caso.

Posto isso, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por rejeitar as questões preliminares, que suscitam a necessidade da reunião de processos para julgamento conjunto e a nulidade do despacho decisório, e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato