



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 13116.721901/2013-14  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-002.737 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de janeiro de 2016  
**Matéria** Pedido de restituição ou ressarcimento  
**Recorrente** NASA VEÍCULOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ARGUMENTOS ADUZIDOS EM AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Súmula CARF nº 1)

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2012

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO E DE RESSARCIMENTO. OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO NA FORMA ELETRÔNICA. LEGITIMIDADE.

Ressalvadas as exceções previstas na norma que regulamenta o assunto, a exigência de apresentação de pedido de ressarcimento e de restituição por via eletrônica é legítima, e está alicerçada no artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2012

COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM VALE-REFEIÇÃO OU VALE-ALIMENTAÇÃO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO UNICAMENTE POR PARTE DE PESSOA JURÍDICA QUE EXPLORE AS ATIVIDADES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE LIMPEZA, CONSERVAÇÃO E MANUTENÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO INEXISTENTE.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS admite-se o creditamento no que concerne a dispêndios com vale-refeição e com vale alimentação (artigo 3º, inciso X, das Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003), mas isso exclusivamente por parte de *pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção*. Não sendo esse o caso da interessada, dedicada ao *comércio e varejo de automóveis, camionetas e utilitários*, não há como reconhecer o direito pela mesma pleiteado, por falta de previsão legal.

COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM PROPAGANDA. CREDITAMENTO. INADMISSIBILIDADE.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS não há previsão legal para o creditamento com base em despesas com propaganda.

Recurso do qual se conhece em parte para negar-lhe provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso para negar-lhe provimento, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Francisco José Barroso Rios, José Henrique Mauri, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Semíramis de Oliveira Duro.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 4ª Turma da DRJ Brasília (fls. 134/139 da cópia digitalizada do e-processo, doravante utilizada como padrão de referência), a qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela interessada, mantendo, consequentemente, o despacho decisório que indeferiu o pedido de ressarcimento que inaugurou o processo.

O pleito diz respeito a pedido de ressarcimento de COFINS em formulário em papel, no valor de R\$ 258.350,75, apurado nos anos-calendários de 2008 a 2012. Irresignada com o indeferimento do pedido a interessada apresentou manifestação de inconformidade onde alegou em síntese:

- a) que ingressou com pedido de ressarcimento de créditos de Cofins/PIS seguindo o conceito de insumo de acordo com a legislação do imposto de renda, calculado sobre os custos incorridos com alimentação do trabalhador nos termos do art. 369 do RIR (Decreto 3000/1999), despesas de propaganda,

conforme artigo 366 do mesmo RIR, e de remuneração paga ao trabalhador, alicerçada nos artigos 357 e 358 do Regulamento em evidência;

b) que a possibilidade de creditamento do PIS e da Cofins sobre vale-refeição e vale-transporte está prevista literalmente no inciso X do art. 3º da Lei 10.833/2003;

c) que teria legítimo direito ao crédito sobre os custos operacionais (e não sobre as atividades administrativas);

d) que as instruções normativas que exigem o uso do Programa PER/Dcomp para pedir restituição/ressarcimento são ilegais porque contrariam normas hierarquicamente superiores que nunca condicionaram o direito à utilização da via eletrônica; e,

e) que a aplicação da multa de 50% sobre o valor do crédito pleiteado é ilegal, pois os parágrafos 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996 ofendem e não observam os princípios legais estipulados pela Lei 9.784/1999, que regulam e norteiam o processo administrativo no âmbito da administração pública federal.

Requeru, por fim, o reconhecimento do direito aos créditos solicitados e o afastamento da multa de 50%.

Não obstante os argumentos aduzidos pela reclamante, a manifestação de inconformidade não foi acolhida pela instância *a quo*, nos termos do acórdão assim ementado:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

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

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO. UTILIZAÇÃO DE FORMULÁRIO. CONDIÇÕES.**

*O pedido de ressarcimento, utilizando-se de formulário, só pode ser feito observando-se as condições estabelecidas nos parágrafos 2º ao 5º do art. 113 da IN RFB nº 1.300/2012.*

**CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS NÃO CUMULATIVA. VALE-ALIMENTAÇÃO. GASTOS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. DESCONTO DE CRÉDITOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.**

*A alimentação do trabalhador, o gasto incorrido com publicidade e propaganda, não são aplicados ou consumidos na prestação de serviços, não podendo ser considerada insumo para fins de creditamento de PIS/Cofins. Além disso não há previsão legal para o desconto de crédito incidente sobre esse tipo de despesa (custo).*

**EXIGÊNCIA DE MULTA ISOLADA. ATIVIDADE ADMINISTRATIVA DE LANÇAMENTO VINCULADA E OBRIGATÓRIA.**

*O parágrafo 15 do art. 74 da Lei 9.430/1996 estabelece que será aplicada multa isolada de 50% sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

**FUNDAMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE / ILEGALIDADE. COMPETÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DEVER DO JULGADOR. OBSERVÂNCIA DO ENTENDIMENTO DA RFB.**

*Cabe ao Poder Judiciário se manifestar sobre a inconstitucionalidade/ ilegalidade das leis e normas, por força do princípio da unidade jurisdicional. No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, o julgador deve observar o entendimento da RFB expresso em atos normativos.*

**Manifestação de Inconformidade Improcedente**

Cientificada da referida decisão em 1º/10/2014 (fls. 141), a interessada, em 29/10/2014 (fls. 143), apresentou o recurso voluntário de fls. 143/167, onde reitera os argumentos apresentados na primeira instância, reclamando ainda pelo cancelamento da multa isolada em vista da revogação do § 15 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 pela Medida Provisória nº 656, de 2014.

Diante do exposto, requer seja afastada a aplicação da multa de 50% sobre o direito creditório pleiteado, bem como 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.

**É o relatório.**

**Voto**

**Do conhecimento em parte recurso**

O recurso é tempestivo e formalizado por parte legítima. Não obstante, só poderá ser conhecido em parte em vista da renúncia parcial à instância administrativa, conforme demonstraremos a seguir.

Conforme relatado, diante do indeferimento do pedido de restituição / ressarcimento foi aplicada a multa capitulada no § 15 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, introduzido pelo artigo 62 da Lei nº 12.249/10, cuja redação era no seguinte sentido:

*§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido.*

O preceito em tela foi explicitamente revogado pelo artigo 4º, inciso II, da Medida Provisória nº 668, de 30/01/2015. Mas a discussão quanto à legitimidade da multa em questão foi levada ao Poder Judiciário, como informa a PGFN mediante ofício de fls. 131.

De fato, nos termos do citado ofício, o sujeito passivo formalizou ação judicial questionando exatamente a exigência da multa em evidência. Aludido processo foi autuado sob o nº 2013-83.2014.4.01.3502 na 1ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Anápolis.

A formalização de pleito junto ao Poder Judiciário representa renúncia à instância administrativa, não podendo esta se manifestar sobre assunto já demandado na via judicial, em vista do princípio da unidade de jurisdição, previsto no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal.

Essa questão, inclusive, já está pacificada no âmbito do CARF, cuja Súmula nº 1 estabelece o seguinte:

*Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.*

Não se pode, pois, conhecer do pedido de exoneração da multa de ofício, em vista da renúncia à presente instância administrativa pela propositura de ação judicial onde o mesmo direito é discutido.

Conhece-se, portanto, do pleito, exclusivamente quanto à suposta validade do pedido de restituição / ressarcimento em formulário de papel, bem como no que concerne ao direito de creditamento no regime de não-cumulatividade da COFINS.

### **Do pedido de ressarcimento em dissonância com as normas editadas pela Receita Federal**

O sujeito passivo alega que a instrução normativa que exige o uso do Programa PER/DCOMP para a solicitação de restituição ou de ressarcimento seria ilegal, uma vez que contrariaria normas hierarquicamente superiores que nunca teriam condicionado o direito à utilização da via eletrônica.

Vejamos como a questão é tratada pela instrução normativa RFB nº 1.300, de 2012, questionada pelo sujeito passivo:

*Art. 41. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 56 a 60, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.*

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VII a esta Instrução Normativa, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.*

[...]

*Art. 46. A autoridade competente da RFB considerará não declarada a compensação nas hipóteses previstas no § 3º do art. 41.*

*§ 1º Também será considerada não declarada a compensação quando o sujeito passivo, em inobservância ao disposto nos §§ 2º a 5º do art. 113, não tenha utilizado o programa PER/DCOMP para declarar a compensação.*

[...]

*Art. 111. Será indeferido sumariamente o pedido de restituição, de ressarcimento ou de reembolso quando o sujeito passivo, em inobservância*

ao disposto nos §§ 2º a 5º do art. 113, não tenha utilizado o programa PER/DCOMP para formular o pedido.

[...]

Art. 113. Ficam aprovados os formulários:

I - Pedido de Restituição ou Ressarcimento - Anexo I;

[...]

§ 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 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. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1425, de 19 de dezembro de 2013)

§ 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.

(grifos nossos)

Pelo exposto, constata-se que a IN RFB nº 1.300, de 2012, de fato, exigia a apresentação do pedido de compensação do sujeito passivo por via eletrônica mediante o uso do programa PER/DCOMP. Como bem ressaltado pelo acórdão recorrido, o pleito da interessada se enquadra dentre aqueles cujo uso do programa PER/DCOMP é obrigatório, razão pela qual a não utilização da via eletrônica, ou seja, a opção pela apresentação de pleito com o uso de formulário, configura, na norma infra legal, hipótese de indeferimento sumário do pedido de compensação (artigo 111 da IN RFB nº 1.300/2012).

Diante disso, a recorrente questiona a legalidade da reportada instrução normativa. Segundo entende, a norma em comento contrariaria normas hierarquicamente superiores que nunca condicionaram o direito à utilização da via eletrônica.

Não obstante, entendo que a instrução normativa em comento está, sim, devidamente respaldada pelo artigo 74 da Lei nº 9.430/96, que reproduzo abaixo nas suas partes mais relevantes para o exame da questão:

*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. (Redação dada*

pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

[...]

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

[...]

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

Como se vê, o § 14 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 dá competência à Receita Federal para que a mesma discipline o rito procedimental do pedido de compensação de que trata o preceito em comento, ou seja, todo o artigo 74. Portanto, o legislador ordinário conferiu à administração tributária competência para a definição de condições e de regras destinadas a possibilitar o exame dos pleitos de compensação, de restituição e de ressarcimento, dentre os quais a exigência de apresentação eletrônica da maior parte desses pedidos, sem cuja exigência restaria impossível para o fisco a análise de tão exacerbado número de informações.

Diante do exposto, e considerando que as exigências contidas na IN RFB nº 1.300/2012, aqui comentadas, estão alicerçadas pelo artigo 74 da Lei nº 9.430/96, correto o entendimento da unidade de origem quando, fundamentada no artigo 111 da citada instrução normativa, indeferiu sumariamente o pedido de restituição / ressarcimento indevidamente apresentado em formulário de papel, já que a questão se subsume à obrigatoriedade de utilização do programa PER/DCOMP.

### **Da inexistência de direito ao creditamento da COFINS**

Ainda que o caso não fosse de indeferimento sumário do pedido de restituição / ressarcimento, cumpre destacar, subsidiariamente, que a legislação que trata do

regime de não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS não dá direito ao creditamento em que se funda o sujeito passivo.

A legislação pertinente ao regime autoriza, de fato, o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, nos termos do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. O inciso II do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 prevê o cálculo de créditos a serem descontados ou ressarcidos em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.

A discussão a respeito do alcance do conceito de insumo é acirrada e, de fato, há os que defendem que tal conceito deveria acompanhar a definição de custos e despesas nos termos da legislação do Imposto de Renda, tese encampada pela interessada, mas que entendemos não encontra respaldo legal.

Com efeito, para Marco Aurélio Greco<sup>1</sup>, os insumos para fins de PIS/Pasep e Cofins não se equiparam àqueles indicados pela legislação do Imposto de Renda, uma vez que há distinção material entre receita e renda. Patrícia Madeira, ao estudar a questão da não-cumulatividade, e explicando a lição de Greco, assevera que os pressupostos de fato para o IRPJ e a CSLL são o resultado positivo (renda/lucro), e, nesse caso, deverão ser considerados todos os custos que interferirem na sua apuração. No entanto, “*nem todos os custos da atividade empresarial interferem na formação da receita, que é materialidade do PIS e da Cofins*”. A ideia de insumo proclamada pela legislação do IPI também não seria aplicável para o PIS/Pasep e para a COFINS<sup>2</sup>, dado ser o IPI

*[...] tributo cuja não-cumulatividade se opera pelo método subtrativo, variante imposto contra imposto (que, portanto, requer tenha havido incidência na operação anterior para que o insumo seja creditável) e cuja materialidade (industrialização) remete à ideia de algo fisicamente apreensível.*

*Como a receita decorre de uma prestação de serviços ou da produção de bens, Marco Aurélio Greco conclui que só deve ser insumo o que for inerente àquilo que denomina de “processo formativo da receita”. Em suas palavras:*

*relevante é determinar quais os dispêndios ligados à prestação de serviços e à fabricação/produção que digam respeito aos respectivos fatores de produção (= deles sejam insumos). Se entre o dispêndio e os fatores capital e trabalho houver uma relação de inerência, haverá – em princípio – direito à dedução.*

Na verdade, dadas as limitações impostas ao creditamento pelo texto normativo, constata-se que o legislador optou por um **regime de não-cumulatividade parcial**, posição a qual defendemos, muito embora reconheçamos que parte da doutrina tente dar ao regime um sentido mais amplo e próximo dos aspectos econômicos da produção, o que, contudo, não encontra alicerce na legislação pertinente.

<sup>1</sup> GRECO, Marco Aurélio. Não cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord.) et al. *Não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins*. São Paulo: IOB Thompson. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 112-122. *apud* MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. Não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Dissertação de Mestrado. 2009. p. 127.

<sup>2</sup> O trecho acima, que sintetiza a lição de Marco Aurélio Greco (op. cit., p. 117-118), foi extraído da Dissertação de Mestrado de Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves Madeira, p. 127-128 – referência já citada.

Afasta-se, pois, a tese da recorrente que procura dar ao conceito de insumo uma amplitude seguindo o parâmetro de dedutibilidade adotado pela legislação do Imposto de Renda.

Assim, especificamente no que concerne a despesas com propaganda, estas não poderão ser enquadrados como insumo, como defende a recorrente.

No que concerne a vale-refeição ou a vale-alimentação, o artigo 3º, inciso X, restringe a possibilidade de creditamento em relação a aludidas rubricas exclusivamente a *pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção*. É o que está explicitado no preceito em comento, a seguir transcrito:

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

[...]

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

(grifo nosso)

Não é esse, porém, o caso da interessada, que se dedica ao **comércio e varejo de automóveis, camionetas e utilitários** (conforme seu cadastro junto ao CNPJ).

Por conseguinte, e ainda que o pleito não se enquadrasse em hipótese de indeferimento sumário, resta evidente que não haveria como se reconhecer direito ao crédito pleiteado por falta de alicerce legal para tanto.

#### **Da conclusão**

Diante de todo o exposto, voto para **conhecer em parte do recurso interposto pelo sujeito passivo, negando-lhe, no entanto, provimento**.

Sala de Sessões, em 25 de janeiro de 2016.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator