



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13855.903075/2012-87
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-010.329 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2021
Recorrente LUIZA ADMINISTRADORA DE CONSORCIOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2011 a 30/06/2011

RETIFICAÇÃO DA DCTF APÓS DESPACHO DECISÓRIO. INSTRUÇÃO PROBATÓRIA INSUFICIENTE. DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL HÁBIL E IDÔNEA. NECESSIDADE.

A simples retificação da DCTF após a emissão de despacho decisório desfavorável não é suficiente, por si só, para demonstrar a certeza e a liquidez do crédito tributário que se pleiteia. A existência de direito creditório precisa ser comprovada, o que se dá por meio da apresentação de documentação fiscal e contábil, hábil e idônea.

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

Período de apuração: 01/06/2011 a 30/06/2011

NÃO-CUMULATIVIDADE. ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS. COMISSÕES SOBRE VENDAS. INSUMO. NÃO ENQUADRAMENTO.

Os pagamentos de comissões sobre as vendas de consórcios não geram direito a crédito de PIS/Cofins por não se conformarem aos critérios de essencialidade e relevância definidos pelo STJ no REsp nº 1.221.170 para o conceito de insumo, uma vez que não são necessários para a prestação propriamente dita dos serviços aos consorciados. Trata-se de gasto vinculado à atividade de venda - despesa geral comercial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinícius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho.

Relatório

Trata o processo de Declaração de Compensação de Cofins paga indevidamente ou a maior no montante de R\$ 60.713,85, relativa ao período de apuração junho/2011, não homologada porque o pagamento foi integralmente utilizado na quitação dos débitos do período.

Na Manifestação de Inconformidade, a interessada esclareceu que vinha contabilizando as comissões pagas sobre vendas por regime de caixa até ser apontado por auditoria externa que deveria adotar regime de competência. Realizados os ajustes, concluíram que os créditos relativos a junho/2011 eram suficientes para quitar a Cofins devida no período, razão pela qual foi requerida a compensação integral do Darf pago à época. Por entender que o indeferimento da compensação teria decorrido da ausência de retificação da DCTF, promoveu a sua retificação, de modo a não mais existir motivo para a não homologação.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade sob o fundamento de que a DCTF retificada após despacho denegatório não tinha valor probatório por si só, devendo estar acompanhada de prova documental. Analisado o Dacon, constatou-se a inexistência de Cofins a pagar no período, contudo, pelas explicações carreadas na Manifestação de Inconformidade, viu-se que a apropriação de crédito decorreria das comissões pagas sobre vendas de consórcio, despesa essa que entenderam não se enquadrar em nenhuma das hipóteses do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, sendo, por esse motivo, negado provimento.

O Acórdão DRJ nº 02-65.367 foi assim ementado (fls. 29 a 34):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 30/06/2011

DCTF. INDÉBITO TRIBUTÁRIO. DÉBITO DECLARADO.

Não se admite a existência de indébito tributário quando o valor recolhido encontrar-se totalmente utilizado para pagamento de tributo informado em declaração que constitui confissão de dívida.

DCTF RETIFICADORA APRESENTADA APÓS CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. COMPENSAÇÃO INDEFERIDA.

A declaração retificadora que reduziu o valor do débito declarado, quando apresentada após a ciência do Despacho Decisório, não pode ser considerada como prova, não bastando para justificar a reforma da decisão de não homologação da compensação declarada.

CRÉDITOS DO SISTEMA DE NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONSÓRCIO. COMISSÕES PAGAS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Os custos com comissões pagas sobre as vendas de consórcios não geram direito a crédito do PIS e da Cofins, por não preencherem a definição de insumo estabelecida na legislação de regência, já que não se tratam de gastos aplicados ou consumidos diretamente na execução do serviço, mas realizados em momento posterior ou complementares à etapa da prestação dos serviços.

O contribuinte tomou ciência do Acórdão proferido pela DRJ em 28.08.2015 (sexta-feira), conforme Aviso de Recebimento à fl. 36, e protocolizou o Recurso Voluntário em 28.09.2015, conforme carimbo apostado na capa do Recurso à fl. 39.

Em seu Recurso Voluntário (fls. 39 a 65), a recorrente apresentou, em suma, as seguintes considerações:

- não há óbice à retificação da DCTF após o despacho decisório, desde que a retificação esteja refletida em outras declarações, como Dacon e DIPJ, posicionamento que encontra suporte no Parecer Normativo Cosit nº 2/2015, devendo, assim, produzir os mesmos efeitos da declaração original e sob condição resolutiva;
- dado que a DCTF retificadora tem o mesmo valor da original, foi transmitida dentro do prazo de trinta dias a contar do despacho decisório e foi atestada a sua correspondência com o Dacon original, a DRJ deveria ter reconhecido o direito creditório, em obediência ao item 20.3 do citado Parecer Normativo, descabendo arguir eventual inexatidão dos dados informados para fins de análise do PER/Dcomp;
- pelo efeito devolutivo, a DRJ deveria analisar apenas se a DCTF retificadora a tornou compatível com o PER/Dcomp e o Dacon, pois a análise efetuada para emissão de despacho decisório era de natureza meramente quantitativa, não cabendo *“ao acórdão recorrido se imiscuir na natureza jurídica dos créditos declarados em Dacon”* e efetuar análise qualitativa, em clara extrapolação de sua competência;
- a análise efetuada pela DRJ sobre a natureza do crédito pleiteado atentava contra o direito à ampla defesa e ao contraditório ao invocar matéria não afeta ao despacho decisório, em verdadeiro lançamento de ofício, sem a necessária lavratura do auto de infração;
- defendeu que as comissões pagas pelas vendas de consórcio eram despesas eminentemente atreladas à atividade-fim, imprescindíveis para a consecução dos objetivos sociais, razão pela qual deviam ser descontadas na condição de insumo; e
- para subsidiar o argumento anterior trouxe longo excerto sobre o fundamento constitucional da não-cumulatividade, com doutrina e jurisprudência sobre a matéria.

Não foram juntados novos documentos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Larissa Nunes Girard, Relatora.

O Recurso Voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, inclusive a tempestividade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Em que pese a recorrente trazer certos argumentos que sugerem que seria requerida a nulidade do Acórdão recorrido, não o fez de forma expressa e tratou esses

argumentos como questões de mérito. Por prudência, não irei adotar a mesma linha, ainda que seja evidente que os argumentos não procedem e não haja qualquer mínimo indício de nulidade nos atos que compõem este processo, como se verá a seguir.

Em essência, a nulidade do Acórdão decorreria de ter sido proferido por autoridade incompetente, pois que a DRJ adentrou matéria que não se encontra na sua competência, e com preterição do direito de defesa, pois não acolheu a retificação da DCTF realizada após o despacho decisório e exigiu o débito sem a devida formalização da exigência em auto de infração.

A tese defendida é que, em sendo o despacho decisório mera confrontação entre os dados constantes do PER/Dcomp e as declarações prestadas pelo contribuinte, procedimento essencialmente quantitativo, as instâncias de julgamento estariam limitadas a efetuar sua apreciação na mesma medida, vedada a análise de qualquer aspecto qualitativo como, por exemplo, se a despesa que se quer creditar pode ser enquadrada como insumo. Dito de outra forma, pretende a recorrente que uma instância julgadora deva se restringir à apreciação de questão de fato, silenciando sobre questão de direito. Argumenta que essa seria a inteligência contida no Parecer Normativo Cosit nº 2/2015, base para sua acusação de extrapolação de competência pela DRJ, em especial pelo que dispõe o parágrafo seguinte:

20.3. Assim, certamente não é o desejável nem deve ser o corriqueiro, mas uma exceção, a possibilidade de retificação da DCTF depois de não homologada a DCOMP ou de indeferido o PER, desde que confirmada a disponibilidade do crédito. Essa retificação é suficiente para suscitar a revisão pela autoridade administrativa do despacho decisório, conforme seja objeto de pedido de revisão de ofício ou de manifestação de inconformidade, e esta ou a retificadora ocorra antes ou depois de decorridos 30 dias da não homologação, e desde que as informações prestadas à RFB não sejam diferentes de outras declarações tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB nº 1.110, de 2010.

Afirmo desde já que a interpretação dada ao Parecer é totalmente equivocada, assim como o são as consequências jurídicas que a recorrente entende dela decorrerem.

Não tenho a intenção de adentrar os meandros do desenvolvimento lógico dos diversos aspectos abordados no Parecer porque a questão se resolve de forma muito simples, a partir da consolidação das conclusões ao final do texto, quando se resume o longo percurso.

O que se verifica é que a recorrente extraiu o parágrafo 20.3 de seu contexto, excluindo as ressalvas que lhe acompanham, de modo a permitir uma conclusão equivocada e que melhor atenda a seus interesses. Portanto, pela fragilidade do argumento, transcrevo apenas o parágrafo que resume a matéria, o que entendo suficiente para derrubar tamanho disparate:

22. Por todo o exposto, conclui-se:

.....
c) **retificada a DCTF depois do despacho decisório, e apresentada manifestação de inconformidade tempestiva** contra o indeferimento do PER ou contra a não homologação da DCOMP, a DRJ poderá baixar em diligência à DRF. **Caso se refira apenas a erro de fato**, e a revisão do despacho decisório implique o deferimento integral daquele crédito (ou homologação integral da DCOMP), cabe à DRF assim proceder. **Caso haja questão de direito a ser decidida ou a revisão seja parcial, compete ao órgão julgador administrativo decidir a lide**, sem prejuízo de renúncia à instância administrativa por parte do sujeito passivo; (grifado)

O que o Parecer quer realmente dizer é que, quando a divergência se der unicamente por erro de fato, a lide pode se resolver de forma simples, com o retorno do processo em diligência ou decisão imediata pela DRJ. Por outro lado, quando houver questão de direito, a

instância julgadora **deve** apreciar a matéria, ainda que o processo tenha descido à unidade de origem para quantificação ou verificação de algum aspecto material. O item 18.5 do Parecer expressa de forma inequívoca esse posicionamento, *in verbis*:

18.5. **Uma situação deve ficar clara: sempre haverá uma análise da autoridade fiscal/julgadora na situação pretérita daquele caso, **mormente quando ela discorda das razões apresentadas pelo sujeito passivo**. Nesse caso, **a despeito da retificação da DCTF, dentro do seu livre convencimento, a autoridade fiscal/julgadora pode não dar provimento à manifestação de inconformidade**, não tendo que se falar no procedimento descrito no item anterior. Afinal, **não tendo sido retificada a DCTF previamente à transmissão do PER/DCOMP, o ônus passa a ser do sujeito passivo**, conforme item 13. (grifado)**

Por óbvio que não poderia ser outra a posição da Receita Federal uma vez que o art. 170 do CTN somente autoriza a compensação de créditos líquidos e certos, sendo totalmente descabido querer afastar a apreciação da certeza do crédito pleiteado. O fato de ser disponibilizada uma forma rápida e facilitada para o processamento dos pedidos de restituição e compensação, visando ao melhor atendimento do contribuinte, não exclui nem a competência nem o dever das instâncias, decisória e recursais, de apreciar os pedidos em sua integralidade.

A apreciação realizada pela DRJ sobre questão de direito não representa nem extrapolação de competência nem cerceamento do direito de defesa, mas obrigação legal.

No que tange ao pretenso não acolhimento pela DRJ da DCTF retificada após o despacho decisório, ela foi acolhida, ao contrário do que afirma a recorrente, apenas que o relator esclareceu que era necessária a comprovação documental da alteração promovida, uma vez que não se tratava de procedimento espontâneo. Ainda segundo o relator, em decorrência da ausência de provas, a retificação seria tomada como mero argumento de defesa, o que representa posição pacífica também no Carf, não constituindo cerceamento à defesa apontar que o crédito pleiteado deve ser provado documentalmente.

Da mesma forma improcedente o argumento de que a DRJ teria realizado verdadeiro lançamento de ofício ao negar o pleito de compensação sob o fundamento de que não é possível creditar-se das comissões de vendas. Segundo a defesa, se uma compensação não é homologada, a competência para exigência dos débitos é da fiscalização e deveria ocorrer unicamente por meio de auto de infração, por respeito à ampla defesa. A frágil tese da recorrente não considera que a lei atribuiu à declaração de compensação o valor jurídico de instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos confessados. Por consequência, desnecessária a lavratura de auto de infração no caso. A ver o art. 74 da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pela Lei nº 10.833/2003:

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.

.....
§ 6º A declaração de compensação **constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente** para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (grifado)

Dessa forma, conclui-se que nem a DRJ exorbitou de sua competência nem ocorreu qualquer cerceamento à defesa e ao contraditório, rejeitando-se os argumentos que pressupõem nulidade do Acórdão recorrido.

Esclarecido que não apenas uma instância julgadora pode mas deve debruçar-se sobre a natureza jurídica do crédito pleiteado, adentramos o mérito propriamente dito, não cabendo razão também neste ponto à recorrente.

Por certo que o pagamento de comissão pela venda de consórcio não se enquadra como o insumo a que se refere o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Trata-se de um gasto totalmente atrelado à atividade de venda, típica despesa comercial que, não ocorrendo, em nada interfere na prestação do serviço propriamente dito ao consorciado, que se relaciona com a administração dos recebimentos, sorteios, reuniões, intermediação na aquisição do bem, disponibilização do bem/valor para o sorteado, entre outras atividades. Não é possível enquadrar como insumo um dispêndio de tal forma independente que pode ocorrer simultânea ou posteriormente à prestação do serviço – ou nem ocorrer, nos casos em que a empresa seja autossuficiente no que tange à prospecção de consorciados.

Tal entendimento está esposado inclusive nas razões de decidir da ministra Regina Helena Costa, reproduzidas como razões de decidir do relator ministro Napoleão Nunes Maia Filho quando do julgamento do REsp 1.221.170, que determinou o conceito de insumo a ser adotado pelos colegiados do CARF, com base nos critérios da relevância e da essencialidade.

No caso por ela analisado, uma avícola pretendia que se acolhesse como insumos os gastos relativos a “custos gerais de fabricação”, como água, combustíveis, veículos, etc., e aqueles relativos a “despesas gerais comerciais ou despesas com vendas”, como comissões de vendas, promoções e propagandas, seguros e telefone, entre outras. A decisão da ministra foi no sentido de definir que nenhum dos gastos classificados como despesas gerais comerciais ou com vendas se enquadraria como insumo. É certo que a análise do conceito de insumo deve se dar de forma casuística e que nosso prestador de serviço desenvolve atividade muito diversa da avicultura, mas, para a despesa em tela, entendo que se aplica o mesmo raciocínio.

O fato desse pagamento configurar gasto relevante para o aumento do número de consorciados não altera sua natureza para insumo, pois que irrelevante para a prestação do serviço ao consorciado. Comissão de venda corresponde a pagamento a representante comercial pela venda do serviço que foi ou será prestado.

Somente é possível para a recorrente defender seu creditamento porque adota um conceito amplo de insumo, inclusive em desacordo com o que foi decidido no julgamento do REsp 1.221.170, como se percebe nos seguintes trechos do Recurso Voluntário:

De fato, a leitura sistemática de tais dispositivos revela que a intenção do legislador, pautado na sistemática constitucional da não-cumulatividade, **foi a de abranger** (em rol meramente exemplificativo) **todos os dispêndios necessários ao desenvolvimento do objeto social do contribuinte.**

E nem poderia ser diferente, uma vez que se o § 12 do artigo 195 da Constituição pretendeu evitar a tributação em cascata também para o PIS e para a COFINS, tal desiderato só será alcançado **se permitido o creditamento relativo à totalidade das despesas necessárias à consecução das atividades da empresa.**

Depreende-se do quanto exposto que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve observância à não-cumulatividade, não se restringindo ao escopo versado pelas instruções normativas. Justamente por esse motivo, **o conceito de insumo no contexto dessas contribuições deve ser mais amplo, de forma a contemplar a totalidade dos dispêndios que estão relacionados ao ciclo econômico da empresa gerador de sua receita.** (grifado)

Portanto, ao se adotar o critério considerado intermediário, e não o critério amplo defendido pela recorrente, a única conclusão possível é pela impossibilidade de creditamento das comissões de venda na condição de insumo.

De se ressaltar que toda a discussão havida no processo se deu em tese. Nenhum documento fiscal ou contábil foi juntado aos autos, de modo a proporcionar a devida comprovação pelo contribuinte – ônus que lhe cabia – quanto aos valores, natureza e destinatários desses pagamentos.

Dessa forma, ainda que esta relatora concordasse com a possibilidade de creditamento desse gasto como insumo, hipótese que não cogito, não foi comprovada, por meio de documentação hábil para tal, a liquidez do crédito pleiteado.

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard