



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10074.720689/2016-58
ACÓRDÃO	3003-002.756 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CLARO NXT TELECOMUNICACOES S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 24/01/2012, 03/02/2012, 02/04/2012, 28/06/2012, 05/07/2012, 17/07/2012, 31/07/2012, 10/08/2012, 13/08/2012, 24/08/2012, 19/10/2012, 24/10/2012, 27/11/2012, 29/01/2013, 01/03/2013, 22/03/2013, 13/05/2013, 18/06/2013, 08/07/2013, 27/08/2013

PEDIDO DE PERÍCIA. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO À AMPLA DEFESA. SÚMULA CARF 163.

Estando devidamente motivada a recusa ao pedido de perícia e demonstrada a sua desnecessidade, não há que se falar em cerceamento de defesa, nos termos da Súmula CARF nº Súmula CARF nº 163: O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. RESTITUIÇÃO. APROVEITAMENTO NA ESCRITA.

Incabível a restituição nos casos em que importâncias equivalentes aos valores considerados indevidos já foram utilizados espontaneamente pelo sujeito passivo em sua escrita fiscal.

DIREITO CREDITÓRIO. NECESSIDADE DE PROVA. CERTEZA E LIQUIDEZ.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da existência do crédito declarado, para possibilitar a aferição de sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário para afastar a preliminar de nulidade da decisão da DRJ e negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do **Acórdão nº 107-012.725, de 25/11/2021**, proferido pela 10ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, que por unanimidade de votos, decidiu por julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, mantendo a negativa do direito creditório ora pleiteado.

Por bem descrever e retratar a realidade dos fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de Pedido de Restituição de PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, no valor de R\$ 86.411,11, referente às Declarações de Importação (DIs) nº **12/0142682-2, 12/0214391-3, 12/0597734-3, 12/1187811-4, 12/1187818-1, 12/1233112-7, 12/1301052-9, 12/1399827-3, 12/1399862-1, 12/1473759-7, 12/1481331-5, 12/1567003-8, 12/1964345-0, 12/1964346-9, 12/1994509-0, 12/1994525-2, 12/2219263-4, 12/2219295-2, 13/0184292-5, 13/0399773-0, 13/0553447-8, 13/0913911-5, 13/1172976-5, 13/1313609-5 e 13/1681274-1** (fls. 367/416), tendo por base o Recurso Extraordinário (RE) nº 559.937/RS do Supremo Tribunal Federal (STF), cujo crédito não foi reconhecido pelo Despacho Decisório nº **EQORT/SERAC/ALF/SPO nº 18, de 27 de janeiro de 2017 (fls.442/445)**, da Alfândega da Receita Federal do Brasil em São Paulo.

DESPACHO DECISÓRIO

Informa a autoridade aduaneira, no referido Despacho Decisório, para as matérias objeto do presente processo, os argumentos abaixo sintetizados:

Para fazer jus à repetição de indébito, o valor pago pelas contribuições na importação não poderá ter gerado apuração de crédito na escrita fiscal, pois, conforme arts. 15 e 16 da lei 10.865/2004, as pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins poderão apurar créditos decorrentes de importação sujeita ao pagamento do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação para serem descontados do montante apurado das contribuições incidentes sobre a receita (mercado interno).

A interessada estava enquadrada no Lucro Real, entretanto, em sua petição inicial alega estar enquadrada no regime cumulativo de recolhimento das referidas contribuições com base no art. 8º, inciso VIII da Lei 10.637/2002 e no art. 10, inciso VIII da Lei 10.833/2003.

A partir da leitura dos dispositivos, é possível constatar que as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações estão efetivamente excluídas da apuração não cumulativa, entretanto, não há impedimento para que as receitas decorrentes de outras atividades sejam apuradas nessa metodologia. Há, inclusive, outras atividades listadas no objeto social relatado no contrato social da empresa Nesse ensejo, foram consultadas as DCTFs apresentadas pelo interessado por meio das quais é possível perceber que o regime de apuração das contribuições é “Não cumulativo e Cumulativo”, ou seja, a empresa apura sim créditos da não cumulatividade.

De forma a efetivamente comprovar o aproveitamento de créditos de importação pela empresa, foram extraídos dados das DACTs apresentadas pelo interessado, por meio dos quais é possível constatar que a empresa apura créditos sobre operações Importação e os desconta em sua totalidade na sua escrita fiscal. Ainda que os meses apresentados na relação extraída não sejam sempre coincidentes com os das DIs apresentadas, a legislação permite a apuração de créditos extemporâneos, nos termos do §4º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

Portanto, tendo em vista a apuração de crédito na escrita fiscal, não cabe o deferimento do pedido restituição sobre esses créditos, pois a aplicação simultânea de dois regimes de devolução (dedução na escrita e pedido de restituição) implicaria permitir a dupla devolução do valor, com consequente enriquecimento ilícito do importador, nos termos do disposto no item 7.1 da nota CositE nº 63, de 06 de março de 2015.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

O sujeito passivo interpôs manifestação de inconformidade (fls. 451/466) alegando os pontos abaixo sintetizados.

DA ILEGALIDADE DO ITEM 7.1 DA NOTA COSIT-E Nº 63/2015

A Alfândega da Receita Federal do Brasil em São Paulo indeferiu o pedido de restituição formulado pela REQUERENTE por entender que “o valor pago pelas

contribuições na importação não poderá ter gerado apuração de crédito na escrita fiscal, pois, conforme arts. 15 e 16 da lei 10.865/2004”, sob pena de se “permitir a dupla devolução do valor, com consequente enriquecimento ilícito do importador, nos termos do disposto no item 7.1 da nota Cosit-E nº 63, de 06 de março de 2015.”

Ocorre que, ao assim decidir, e condicionar o direito repetitório da REQUERENTE à não apropriação de créditos de PIS e COFINS pela sistemática não cumulativa, aplicando ao caso a determinação contida item 7.1 da nota COSIT-E nº 63/2015, a Auditora Fiscal acabou por contrariar frontalmente o entendimento externado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional por meio da NOTA/PGFN/CASTF/Nº 547/2015.

Longe de constituir um simples ato de rebeldia e insubordinação por parte da referida servidora, sua conduta atenta diretamente contra a norma contida no art. 19, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 10.522/2002, bem como no art. 3º, § 3º, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(...)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil;

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput.

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil DEVERÃO reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (grifou-se)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522/02, de 10 de julho de 2002, e nos

Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2003.

(...)

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput. (grifou-se)

De modo a ilustrar com ainda mais veemência a ilegalidade perpetrada pela prolatora da decisão em questão, que jamais poderia ter se distanciado da orientação exarada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, também merece destaque trecho do Parecer PGFN/CDA/Nº 2.025/2011, aprovado pelo **Ministro da Fazenda** em 20.01.2012, que trata especificamente do alcance das manifestações exaradas pela PGFN em matérias julgadas pelo STF em caráter de repercussão geral:

107. Conforme já se destacou, a **existência de precedente derivado da sistemática prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC** ostenta carga persuasiva diferenciada, apta a afastar, praticamente por completo, as expectativas de êxito de quaisquer impugnações manejadas em sentido diverso daquele precedente.

(...)

156. **Com relação aos valores que não estejam sob a administração da PGFN, entende-se que os fundamentos lançados nesta manifestação também justificam a dispensa de constituição e de cobrança administrativa de créditos por parte da RFB e demais órgãos de origem,** quando insuscetíveis de defesa judicial pela PGFN. Assim, sugere-se que este pronunciamento, caso aprovado no âmbito desta Procuradoria Geral, **seja submetido à apreciação do Ministro de Estado da Fazenda, com o intuito de que a diretriz ora firmada alcance também a atividade de constituição e cobrança dos créditos de natureza tributária pela RFB,** dispensando-se, assim, a remessa de novos processos administrativos à PGFN que se enquadrem nas situações ora versadas. (grifou-se)

E apenas para situar o cenário verdadeiramente kafkiano criado pela r. decisão recorrida, veja-se que, na imponderável hipótese de sua manutenção ao fim do contencioso administrativo aqui instaurado, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, justamente em razão da manifestação constante da Nota nº 547/2015, estará impossibilitada de defender sua legalidade num eventual debate judicial futuramente inaugurado pela REQUERENTE, sendo essa, uma vez mais, a diretriz procedimental posta pelo Parecer PGFN/CDA/Nº 2.025/2011 acima citado.

DA NÃO APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS

A Receita Federal do Brasil sequer se deu ao trabalho de apurar e/ou confirmar se os créditos lançados na DACON dizem respeito às mesmas importações que são objeto da presente demanda.

Dando de ombros ao dever funcional de investigar os fatos e buscar a essência da verdade material, a D. Julgadora de Piso, de maneira absolutamente inusitada e sem precedentes, concluiu que, se algum valor, em algum momento, relativo a alguma importação, foi creditado pela REQUERENTE, esse fato, mesmo sem qualquer conexão com as operações que são objeto do feito administrativo em referência, impossibilitaria o deferimento de seu pedido de restituição.

Os valores pagos pela REQUERENTE a título de PIS e COFINS, relativamente às importações objeto das DIs aqui sob análise, jamais lhe renderam a apropriação de qualquer crédito em sua escrita fiscal.

A abertura da composição do saldo das DACONs revela que os valores pagos pela REQUERENTE a título de PIS e COFINS – Importação, e àquela altura registrados a crédito, dizem respeito a outras operações de importação por ela realizadas, não possuindo absolutamente qualquer relação com as DIs objeto da presente demanda.

Restando cabalmente demonstrado que os valores que a REQUERENTE agora pretende restituir jamais foram por ela creditados para fins de apuração do PIS e da COFINS apurados pela sistemática não cumulativa de que tratam as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, mostra-se inquestionável a procedência de sua pretensão ressarcitória e, conseqüentemente, também sob esse prisma, o desacerto da r. decisão recorrida.

DA PROVA PERICIAL

Requer que seja determinada a realização de perícia técnica, nos termos dos arts. 16, IV, e 18, ambos do Decreto nº 70.235/1972, para, desde já protestando pela apresentação de quesitos suplementares, determinar se a Requerente escriturou e se aproveitou de créditos de PIS e COFINS – Importação relativos às importações realizadas por meio das DIs objeto da presente demanda.

É o Relatório. (grifos originais)

Diante da decisão pela improcedência da Manifestação de Inconformidade, a interessada interpôs Recurso Voluntário, alegando preliminarmente a nulidade do acórdão recorrido, por violação ao devido processo legal, uma vez que produziu todos os meios de prova que lhe cabiam, demonstrando que não aproveitou os créditos correspondentes ao pagamento a maior do PIS/Pasep-Importação e da Cofins - Importação, sendo, então, essencial para o deslinde da controvérsia a realização de perícia técnica, a qual foi negada pela decisão da DRJ. No mérito, repisa os mesmos argumentos postos na defesa inicial.

Ao final requer:

V – O PEDIDO

42. Ante ao exposto, a RECORRENTE pugna pelo conhecimento e provimento do seu recurso voluntário para que:

(a) Seja declarada nulidade do acórdão recorrido, de modo que seja determinada a realização da perícia técnica oportunamente requerida, bem como a efetivação de novo julgamento em Primeira Instância; e

(b) Caso se entenda de maneira diversa, seja reformado o acórdão recorrido e, conseqüentemente, sejam julgados integralmente procedentes os pedidos formulados em sua manifestação de inconformidade.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Voluntário interposto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Da admissibilidade do Recurso Voluntário:

Consta dos autos que a recorrente foi intimada na data de 18/02/2022 (fl.1.463) e protocolou Recurso Voluntário em 21/03/2022 (fl.1.464) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72.

Desta forma, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente. E, por cumprir os pressupostos para o seu manejo, esse deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

II – Da preliminar de nulidade da decisão recorrida por cerceamento de defesa:

Preliminarmente, defende a recorrente a nulidade da decisão proferida pela DRJ, em decorrência de cerceamento ao direito de defesa e violação ao devido processo legal, “*haja vista ter de um lado rejeitado o pedido de produção de prova técnica e, por outro, julgado improcedente a defesa sob a justificativa de que a RECORRENTE não teria apresentado prova capaz de infirmá-lo*”.

Com a devida vênia, não vislumbro a nulidade apontada pela recorrente.

As nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal encontram-se disciplinados nos incisos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72¹, segundo os quais somente serão

¹ CAPÍTULO III

Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

declarados nulos os atos na ocorrência de despacho ou decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente ou do qual resulte inequívoco cerceamento do direito de defesa à parte, situação que não se encontra presente no caso ora em julgamento.

A autoridade julgadora de primeira instância rejeitou o pedido de diligência, porque, segundo seu entendimento, aquela era prescindível para o seu julgamento, e o fez alicerçada no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, atribui discricionariedade ao julgador administrativo quanto à necessidade ou não de se realizar diligência ou perícia, desde que devidamente fundamentada. A decisão recorrida bem esclareceu a questão, razão pela qual sua reprodução é medida que se impõe:

DA PROVA PERICIAL

Requer a Impugnante que seja determinada a realização de perícia técnica para determinar houve escrituração e aproveitamento de créditos de PIS e COFINS-Importação relativos às importações realizadas por meio das DIs objeto da presente demanda.

Contudo, trata-se de quesito que poderia ser comprovado por mera prova documental, *“apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual”*, não restando comprovada as hipóteses excepcionais de apresentação extemporânea, conforme estabelece o art. 16, inciso III e § 4º do Decreto nº 70.235/1972.

Ademais, conforme já esclarecido, trata-se de perícia prescindível, uma vez que não basta a comprovação de que o contribuinte não se aproveitou dos créditos, é necessária a prova de que não se enquadra nas hipóteses legais de aproveitamento do crédito no regime de apuração não cumulativa das contribuições, ou, nos termos o art. 27, caput, da IN RFB nº 1.300/2012, que não puderam ser utilizados no desconto de débitos das respectivas Contribuições.

Assim, o pedido de perícia não substitui a prova documental que deveria ter sido juntada no momento oportuno, tornando-se prescindível, motivo pelo qual a indefiro, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972.

Relativamente à necessidade de conversão do julgamento em diligência, nos termos do artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, trata-se de uma faculdade do julgador, inserta no princípio da livre convicção motivada e não um dever a ser cumprido, destinado a suprir a deficiência probatória causada pela inércia do contribuinte.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 367, de 1993\)](#)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

A matéria em análise foi sumulada por este Tribunal Administrativo, com aprovação em sessão do Pleno realizada em 06/08/2021, com vigência a partir de 16/08/2021, conforme termos abaixo:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202-004.120, 2401-007.444, 1401-002.007, 2401-006.103, 1301-003.768, 2401-007.154 e 2202-005.304.

Deste modo, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

III – Do mérito:

Como relatado acima, o presente processo é decorrente de Pedido de Restituição de valores pagos a maior, transmitidos em 24/10/2016, tendo por base o pronunciamento por parte do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 559.937/RS, em 24/10/2014, submetido ao rito do art. 543-B do então Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/1973), que declarou a inconstitucionalidade da anterior redação do art. 7º, I, da Lei nº 10.865/2004, na parte que acrescentava ao valor aduaneiro o ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e o valor das Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

A fim de instruir o processo, consta do Despacho Decisório que a interessada institui os autos com os seguintes documentos comprobatórios:

- Procuração (fls. 04 a 05 e 429 a 432) e documento dos representantes legais (418 a 420);
- Anexo III – Pedido de reconhecimento de direito decorrente de retificação de DI - IN RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012 (fls. 367 a 416);
- 53ª Alteração e Consolidação do contrato social (fls. 433 a 441)
- Cópia das DIs nºs 12/0142682-2, 12/0214391-3, 12/0597734-3, 12/1187811 4, 12/1187818-1, 12/1233112-7, 12/1301052-9, 12/1399827-3, 12/1399862-1, 12/1473759-7, 12/1481331-5, 12/1567003-8, 12/1964345-0, 12/1964346-9, 12/1994509-0, 12/1994525-2, 12/2219263-4, 12/2219295-2, 13/0184292-5, 13/0399773-0, 13/0553447-8, 13/0913911-5, 13/1172976-5, 13/1313609-5 e 13/1681274-1 e documentos instrutivos (fls. 15 a 306).

A negativa de provimento por parte da Autoridade Fiscal, se baseou no fato de que para fazer jus à repetição de indébito, o valor pago pelas contribuições na importação não poderá ter gerado apuração de crédito na escrita fiscal, e pelos dados extraídos nos Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON apresentadas pelo interessado, foi possível constatar

que a empresa apura créditos sobre operações Importação e os desconta em sua totalidade na sua escrita fiscal.

Na Manifestação de Inconformidade, a interessada junta aos autos: Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON e Notas Fiscais (fls.468/913 e 1.000/1.445).

A decisão da fiscalização, foi confirmada pela DRJ, e está firmada na ausência de provas pela recorrente de que não se beneficiou dos créditos na entrada, atrelando à restituição das contribuições ao PIS e Cofins-importação apuradas e não aproveitadas, à luz do conceito de insumos sem, sequer, segregar o saldo do ICMS pago nas DI's.

Prosseguindo, o julgado *a quo*, ora combatido, foi sucinto e fundamentou sua decisão nos seguintes termos:

DO ÔNUS DA COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO

No presente caso, a requerente solicitou a retificação de Declaração de Importação, vinculada à Repetição de Indébito, com fundamento exclusivo no fato de o Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário (RE) nº 559.937/RS, ter decretado a inconstitucionalidade do artigo 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004.

Contudo, trata-se de contribuinte sujeito ao regime não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins, que consiste na possibilidade de deduzir, dos débitos apurados de cada contribuição, os respectivos créditos admitidos na legislação, o que poderia contemplar eventuais contribuições de PIS/Pasep e Cofins pagas indevidamente.

De fato, no regime de apuração não cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os créditos correspondentes ao pagamento a maior da Contribuição para o PIS/Pasep Importação e da Cofins-Importação são usualmente utilizados no desconto das respectivas contribuições.

Nos termos da Portaria Normativa Cosit/RFB nº 1, de 31/03/2007, abrem-se duas possibilidades ao contribuinte vinculado ao regime de apuração não cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

“Se o sujeito passivo está sob o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pode aproveitar os créditos correspondentes ao pagamento a maior da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins Importação no desconto daquelas que, atendidas as condições legais, podem gerar crédito passível de ressarcimento ou de compensação com outros tributos administrados pela RFB.

Se o sujeito passivo não possui ação judicial em curso em que discuta esse indébito e não se enquadra nos casos de aproveitamento do crédito no regime de apuração não cumulativa das contribuições, é possível solicitar sua restituição, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012”.

Conforme Despacho Decisório, a autoridade aduaneira analisou as DACONS apresentadas pelo interessado, constatando que a empresa apura créditos sobre operações Importação e os desconta em sua totalidade na sua escrita fiscal.

Assim, não basta, como alega a Impugnante, tentar demonstrar que não efetuou a compensação escritural dos valores ora pleiteados, uma vez que não se trata de uma faculdade do contribuinte. A própria lei determina, como regra geral, a compensação escritural para o sujeito passivo sob o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Dessa forma, somente em caráter excepcional, nas hipóteses em que “*não se enquadra nos casos de aproveitamento do crédito no regime de apuração não cumulativa das contribuições, é possível solicitar sua restituição, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012*”, conforme esclarece a já citada Portaria Normativa Cosit/RFB nº 1, de 31/03/2007.

Nesse mesmo sentido, o art. 27, caput, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.300/2012, vigente à época do pedido:

Seção III

Do Ressarcimento de Créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

Art. 27. 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 no desconto de débitos das respectivas Contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento, somente depois do encerramento do trimestre-calendário, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:

(...) (grifei)

Assim, para comprovar o seu direito ao ressarcimento, o sujeito passivo deveria ter demonstrado, em seu requerimento inicial, que o crédito pleiteado não foi objeto de dedução, por não se enquadrar nas hipóteses legais de aproveitamento do crédito no regime de apuração não cumulativa das contribuições, uma vez que se trata de “*fato constitutivo de seu direito*”, nos termos do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil – CPC.

Portanto, trata-se de ônus da requerente, do qual não se desincumbiu, nem no seu requerimento inicial, nem na sua manifestação de inconformidade. (grifos originais)

Em contrapartida, defende a recorrente que não foram utilizados os créditos objeto da Repetição de Indébito, senão no âmbito do próprio Pedido de Restituição que instrumentaliza este processo. No que se refere a tese recursal, destaco alguns pontos para apreciação, vejamos:

36. Diferentemente do que restou decidido, avaliando as DACONS transmitidas pela RECORRENTE (doc. 1 da manifestação de inconformidade), é possível

observar que ela registrou os seguintes créditos de PIS e COFINS – Importação em relação a importações de mercadorias para o Brasil:

MÊS	BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO - PIS/COFINS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE PIS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE COFINS - IMPORTAÇÃO	DOC.
jan/12	R\$ 18.701.253,30	R\$ 308.570,68	R\$ 1.421.295,25	2
fev/12	R\$ 8.639.935,15	R\$ 142.558,93	R\$ 656.635,07	3
mar/12	R\$ 650.065,45	R\$ 10.726,08	R\$ 49.404,97	4
abr/12	R\$ 1.887.316,97	R\$ 31.140,73	R\$ 143.436,09	5
mai/12	R\$ 3.009.386,06	R\$ 49.654,87	R\$ 228.713,34	6
jun/12	R\$ 2.601.482,53	R\$ 42.924,46	R\$ 197.712,67	7
set/12	R\$ 5.986.238,49	R\$ 98.772,94	R\$ 454.954,13	8
out/12	R\$ 10.677.975,78	R\$ 176.186,60	R\$ 811.526,16	9
nov/12	R\$ 387.970,53	R\$ 6.401,51	R\$ 29.485,76	10
abr/13	R\$ 396.242,38	R\$ 6.538,00	R\$ 30.114,42	11
mai/13	R\$ 8.331.939,14	R\$ 137.477,00	R\$ 633.227,37	12
jun/13	R\$ 334.179,46	R\$ 5.513,96	R\$ 25.397,64	13
jul/13	R\$ 1.230.318,59	R\$ 20.300,26	R\$ 93.504,21	14

37. A abertura da composição dos saldos desses créditos revela, entretanto, com a mais absoluta facilidade, que os valores pagos pela RECORRENTE a título de PIS e COFINS – Importação dizem respeito a outras operações de importação por ela realizadas, não possuindo absolutamente qualquer relação com as DIIs que são objeto da presente demanda. Veja-se:

MÊS	CNPJ	NOTA FISCAL	BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO - PIS/COFINS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE PIS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE COFINS - IMPORTAÇÃO	DADOS DAS DIIs	DOC.
jan/12	06.970.229/0011-39	650	R\$ 995.117,35	R\$ 16.419,44	R\$ 75.628,92	DI 11/2274782-0 - DT DI:01/12/2011	15
jan/12	06.970.229/0011-39	652	R\$ 1.909.947,33	R\$ 31.514,13	R\$ 145.156,00	DI 11/2350194-9 - DT DI:12/12/2011	
jan/12	06.970.229/0011-39	653	R\$ 1.898.130,58	R\$ 31.519,15	R\$ 144.257,92	DI 11/2321949-6 - DT DI:07/12/2011	
jan/12	06.970.229/0011-39	654	R\$ 1.967.966,45	R\$ 32.471,45	R\$ 149.565,45	DI 11/2280354-7 - DT DI:01/12/2011	
jan/12	06.970.229/0001-67	1305	R\$ 623.142,53	R\$ 10.281,85	R\$ 47.358,93	DI 11/1727822-2 - DT DI:13/09/2011	
jan/12	06.970.229/0001-67	1411	R\$ 1.955.192,98	R\$ 32.259,69	R\$ 148.590,11	DI 11/2322264-0 - DT DI:07/12/2011	
jan/12	06.970.229/0001-67	1412	R\$ 1.015.431,25	R\$ 16.734,62	R\$ 77.172,78	DI 12/0034074-6 - DT DI:05/01/2012	
jan/12	06.970.229/0001-67	1413	R\$ 1.955.138,86	R\$ 32.259,79	R\$ 148.590,55	DI 11/2320864-8 - DT DI:07/12/2011	
jan/12	06.970.229/0001-67	1415	R\$ 2.027.066,09	R\$ 33.446,59	R\$ 154.057,02	DI 11/2381016-8 - DT DI:01/12/2011	
jan/12	06.970.229/0001-67	1416	R\$ 2.023.886,12	R\$ 33.394,12	R\$ 153.815,34	DI 12/0034010-0 - DT DI:05/01/2012	
jan/12	06.970.229/0001-67	1418	R\$ 1.710.526,84	R\$ 28.223,69	R\$ 130.000,04	DI 11/2275458-0 - DT DI:01/12/2011	
jan/12	06.970.229/0001-67	1420	R\$ 558.488,28	R\$ 9.215,06	R\$ 42.445,11	DI 12/0034074-6 - DT DI:05/01/2012	
jan/12	06.970.229/0001-67	1431	R\$ 56.025,32	R\$ 924,42	R\$ 4.257,94	DI 11/1783726-4 - DT DI:21/09/2011	
jan/12	06.970.229/0001-67	1432	R\$ 5.255,32	R\$ 88,68	R\$ 399,24	DI 11/1783726-4 - DT DI:21/09/2011	
			R\$ 18.701.253,30	R\$ 308.570,68	R\$ 1.421.295,25		

MÊS	CNPJ	NOTA FISCAL	BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO - PIS/COFINS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE PIS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE COFINS - IMPORTAÇÃO	DADOS DAS DIIs	DOC.
fev/12	06.970.229/0011-39	655	R\$ 1.645.129,70	R\$ 27.111,64	R\$ 124.877,87	DI 12/0033440-1 - DT DI:05/01/2012	16
fev/12	06.970.229/0011-39	656	R\$ 180.752,12	R\$ 2.982,41	R\$ 13.737,17	DI 12/0033440-1 - DT DI:05/01/2012	
fev/12	06.970.229/0011-39	671	R\$ 2.235,94	R\$ 36,86	R\$ 169,80	DI 12/0094489-5 - DT DI:16/01/2012	
fev/12	06.970.229/0011-39	672	R\$ 24.488,48	R\$ 404,06	R\$ 1.861,15	DI 12/0034164-5 - DT DI:05/01/2012	
fev/12	06.970.229/0011-39	673	R\$ 24.823,64	R\$ 409,59	R\$ 1.886,59	DI 12/0094489-5 - DT DI:16/01/2012	
fev/12	06.970.229/0011-39	676	R\$ 24.489,09	R\$ 404,07	R\$ 1.861,15	DI 12/0034164-5 - DT DI:05/01/2012	
fev/12	06.970.229/0011-39	677	R\$ 24.489,09	R\$ 404,07	R\$ 1.861,15	DI 12/0034164-5 - DT DI:05/01/2012	
fev/12	06.970.229/0011-39	678	R\$ 856,97	R\$ 14,14	R\$ 65,15	DI 12/0034164-5 - DT DI:05/01/2012	
fev/12	06.970.229/0011-39	679	R\$ 24.823,64	R\$ 409,59	R\$ 1.886,60	DI 12/0094489-5 - DT DI:16/01/2012	
fev/12	06.970.229/0011-39	680	R\$ 576.354,55	R\$ 9.509,85	R\$ 45.802,94	DI 12/0113874-6 - DT DI:18/01/2012	
fev/12	06.970.229/0011-39	681	R\$ 714.240,61	R\$ 11.784,97	R\$ 54.282,28	DI 12/0113848-7 - DT DI:18/01/2012	
fev/12	06.970.229/0011-39	688	R\$ 283.247,88	R\$ 4.673,59	R\$ 21.526,84	DI 12/0194354-1 - DT DI:31/01/2012	
fev/12	06.970.229/0011-39	690	R\$ 719.249,09	R\$ 11.867,61	R\$ 54.662,94	DI 12/0194386-0 - DT DI:31/01/2012	
fev/12	06.970.229/0011-39	692	R\$ 335.251,52	R\$ 5.498,65	R\$ 25.327,10	DI 12/0033152-6 - DT DI:05/01/2012	
fev/12	06.970.229/0001-67	1455	R\$ 819.191,52	R\$ 13.516,66	R\$ 62.258,54	DI 12/0113821-5 - DT DI:18/01/2012	
fev/12	06.970.229/0001-67	1468	R\$ 1.967.304,85	R\$ 32.460,53	R\$ 149.515,15	DI 11/2350756-4 - DT DI:12/12/2011	
fev/12	06.970.229/0001-67	1473	R\$ 118.923,03	R\$ 1.962,23	R\$ 9.038,17	DI 12/0194458-6 - DT DI:31/01/2012	
fev/12	06.970.229/0001-67	1475	R\$ 1.158.085,45	R\$ 19.108,41	R\$ 88.014,50	DI 12/0194411-4 - DT DI:31/01/2012	
			R\$ 8.639.935,15	R\$ 142.558,93	R\$ 656.635,09		

MÊS	CNPJ	NOTA FISCAL	BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO - PIS/COFINS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE PIS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE COFINS - IMPORTAÇÃO	DADOS DAS DIIs	DOC.
mar/12	06.970.229/0001-67	1470	R\$ 44.739,39	R\$ 738,20	R\$ 3.400,19	DI 12/0194455-6 - DT DI:31/01/2012	17
mar/12	06.970.229/0001-67	1472	R\$ 522.993,94	R\$ 8.629,40	R\$ 39.747,52	DI 12/0194455-6 - DT DI:31/01/2012	
mar/12	06.970.229/0001-67	1506	R\$ 22.965,06	R\$ 378,94	R\$ 1.745,39	DI 12/0368818-2 - DT DI:28/02/2012	
mar/12	06.970.229/0001-67	1507	R\$ 13.435,15	R\$ 221,68	R\$ 1.021,05	DI 12/0368818-2 - DT DI:28/02/2012	
mar/12	06.970.229/0001-67	1504	R\$ 22.965,45	R\$ 378,93	R\$ 1.745,39	DI 12/0368818-2 - DT DI:28/02/2012	
mar/12	06.970.229/0001-67	1505	R\$ 22.965,45	R\$ 378,93	R\$ 1.745,39	DI 12/0368818-2 - DT DI:28/02/2012	
			R\$ 650.065,45	R\$ 10.726,08	R\$ 49.404,93		

MÊS	CNPJ	NOTA FISCAL	BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO - PIS/COFINS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE PIS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE COFINS - IMPORTAÇÃO	DADOS DAS DTS	DOC.
abr/12	66.970.229/0001-67	1517	R\$ 1.810.174,55	R\$ 29.867,88	R\$ 157.575,25	DI-12/0566937-1 - DT-DI-28/03/2012	18
abr/12	66.970.229/0011-99	697	R\$ 9.769,09	R\$ 161,19	R\$ 742,45	DI-12/0566833-6 - DT-DI-28/02/2012	
abr/12	66.970.229/0011-99	700	R\$ 22.497,58	R\$ 370,55	R\$ 1.706,79	DI-12/0566833-6 - DT-DI-28/02/2012	
abr/12	66.970.229/0011-99	701	R\$ 22.497,58	R\$ 370,55	R\$ 1.706,79	DI-12/0566833-6 - DT-DI-28/02/2012	
abr/12	66.970.229/0011-99	702	R\$ 22.458,18	R\$ 370,56	R\$ 1.706,79	DI-12/0566833-6 - DT-DI-28/02/2012	
			R\$ 1.887.516,97	R\$ 31.140,73	R\$ 145.456,07		
MÊS	CNPJ	NOTA FISCAL	BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO - PIS/COFINS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE PIS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE COFINS - IMPORTAÇÃO	DADOS DAS DTS	DOC.
mai/12	66.970.229/0001-67	1564	R\$ 813.723,45	R\$ 10.126,47	R\$ 46.845,07	DI-12/0603898-7 - DT-DI-03/04/2012	19
mai/12	66.970.229/0001-67	1564	R\$ -	R\$ -	R\$ -	DI-12/0603898-7 - DT-DI-03/04/2012	
mai/12	66.970.229/0001-67	1568	R\$ 920.586,67	R\$ 15.189,68	R\$ 69.964,64	DI-12/0603898-7 - DT-DI-03/04/2012	
mai/12	66.970.229/0011-99	752	R\$ 1.475.073,94	R\$ 24.538,72	R\$ 112.105,84	DI-12/0567005-1 - DT-DI-28/03/2012	
			R\$ 3.009.388,06	R\$ 49.854,87	R\$ 228.715,35		
MÊS	CNPJ	NOTA FISCAL	BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO - PIS/COFINS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE PIS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE COFINS - IMPORTAÇÃO	DADOS DAS DTS	DOC.
jun/12	66.970.229/0001-67	1616	R\$ 1.305.590,91	R\$ 21.538,95	R\$ 99.209,71	DI-12/1187894-7 - DT-DI-28/06/2012	20
jun/12	66.970.229/0011-99	787	R\$ 1.302.553,94	R\$ 21.492,14	R\$ 98.994,11	DI-12/1187936-6 - DT-DI-28/06/2012	
			R\$ 2.607.944,85	R\$ 43.031,09	R\$ 198.203,82		
MÊS	CNPJ	NOTA FISCAL	BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO - PIS/COFINS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE PIS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE COFINS - IMPORTAÇÃO	DADOS DAS DTS	DOC.
set/12	66.970.229/0011-99	808	R\$ 1.950.267,14	R\$ 32.179,41	R\$ 148.220,50	DI-12/1706955-0 - DT-DI-13/09/2012	21
set/12	66.970.229/0001-67	1682	R\$ 2.027.136,22	R\$ 33.447,75	R\$ 154.062,35	DI-12/1678074-0 - DT-DI-03/09/2012	
set/12	66.970.229/0001-67	1683	R\$ 2.008.835,14	R\$ 33.145,78	R\$ 152.671,47	DI-12/1706955-0 - DT-DI-13/09/2012	
			R\$ 5.986.238,49	R\$ 98.772,94	R\$ 454.954,32		
MÊS	CNPJ	NOTA FISCAL	BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO - PIS/COFINS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE PIS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE COFINS - IMPORTAÇÃO	DADOS DAS DTS	DOC.
out/12	66.970.229/0001-67	1686	R\$ 2.018.196,00	R\$ 33.500,25	R\$ 153.582,90	DI-12/1755862-6 - DT-DI-20/09/2012	22
out/12	66.970.229/0001-67	1687	R\$ 1.988.587,68	R\$ 32.811,70	R\$ 151.132,66	DI-12/1757454-0 - DT-DI-20/09/2012	
out/12	66.970.229/0011-99	812	R\$ 2.070.555,78	R\$ 32.580,39	R\$ 159.148,02	DI-12/1833308-3 - DT-DI-02/10/2012	
out/12	66.970.229/0011-99	811	R\$ 1.962.560,97	R\$ 32.382,26	R\$ 149.154,63	DI-12/1833299-0 - DT-DI-02/10/2012	
out/12	66.970.229/0001-67	1690	R\$ 821.106,73	R\$ 13.548,31	R\$ 62.404,34	DI-12/1833274-5 - DT-DI-02/10/2012	
out/12	66.970.229/0011-99	814	R\$ 1.525.073,73	R\$ 31.765,72	R\$ 146.505,60	DI-12/1879213-4 - DT-DI-08/10/2012	
			R\$ 10.786.083,89	R\$ 176.186,61	R\$ 821.526,15		
MÊS	CNPJ	NOTA FISCAL	BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO - PIS/COFINS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE PIS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE COFINS - IMPORTAÇÃO	DADOS DAS DTS	DOC.
nov/12	66.970.229/0001-67	1732	R\$ 37.539,57	R\$ 773,59	R\$ 2.880,52	DI-12/1995875-7 - DT-DI-24/10/2012	23
nov/12	66.970.229/0001-67	1732	R\$ 373.396,11	R\$ 7.733,90	R\$ 36.805,24	DI-12/1995875-7 - DT-DI-24/10/2012	
			R\$ 410.735,68	R\$ 8.507,29	R\$ 39.685,76		
MÊS	CNPJ	NOTA FISCAL	BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO - PIS/COFINS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE PIS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE COFINS - IMPORTAÇÃO	DADOS DAS DTS	DOC.
abr/13	66.970.229/0001-67	1855	R\$ 38.162,58	R\$ 629,68	R\$ 2.900,34	DI-13/0552106-4 - DT-DI-05/04/2013	24
abr/13	66.970.229/0001-67	1853	R\$ 958.080,00	R\$ 5.908,32	R\$ 27.214,08	DI-13/0598686-7 - DT-DI-28/03/2013	
			R\$ 996.242,58	R\$ 6.538,00	R\$ 30.114,42		
MÊS	CNPJ	NOTA FISCAL	BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO - PIS/COFINS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE PIS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE COFINS - IMPORTAÇÃO	DADOS DAS DTS	DOC.
mai/13	66.970.229/0001-67	1847	R\$ 1.972.838,92	R\$ 32.551,84	R\$ 149.935,76	DI-13/0593760-2 - DT-DI-28/03/2013	25
mai/13	66.970.229/0001-67	1848	R\$ 1.972.838,92	R\$ 32.551,84	R\$ 149.935,76	DI-13/0593899-4 - DT-DI-28/03/2013	
mai/13	66.970.229/0001-67	1849	R\$ 1.972.838,92	R\$ 32.551,84	R\$ 149.935,76	DI-13/0594306-8 - DT-DI-28/03/2013	
mai/13	66.970.229/0001-67	1850	R\$ 1.972.838,92	R\$ 32.551,84	R\$ 149.935,76	DI-13/0594710-1 - DT-DI-28/03/2013	
mai/13	66.970.229/0001-67	1851	R\$ 351.619,78	R\$ 5.801,73	R\$ 26.723,10	DI-13/0595589-9 - DT-DI-28/03/2013	
mai/13	66.970.229/0001-67	1852	R\$ 88.963,68	R\$ 1.467,90	R\$ 6.761,24	DI-13/0595589-9 - DT-DI-28/03/2013	
			R\$ 8.331.935,14	R\$ 137.476,99	R\$ 633.227,58		
MÊS	CNPJ	NOTA FISCAL	BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO - PIS/COFINS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE PIS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE COFINS - IMPORTAÇÃO	DADOS DAS DTS	DOC.
jun/13	66.970.229/0001-67	1886	R\$ 117.974,59	R\$ 1.946,58	R\$ 8.966,07	DI-13/1111625-8 - DT-DI-10/06/2013	26
jun/13	66.970.229/0001-67	1887	R\$ 218.204,86	R\$ 3.567,58	R\$ 16.451,57	DI-13/1110234-7 - DT-DI-10/06/2013	
			R\$ 334.179,46	R\$ 5.513,96	R\$ 25.397,64		
MÊS	CNPJ	NOTA FISCAL	BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO - PIS/COFINS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE PIS - IMPORTAÇÃO	CRÉDITO DE COFINS - IMPORTAÇÃO	DADOS DAS DTS	DOC.
jul/13	66.970.229/0011-99	813	R\$ 799.707,08	R\$ 13.195,17	R\$ 60.777,74	DI-12/1879220-7 - DT-DI-08/10/2012	27
jul/13	66.970.229/0011-99	813	R\$ 393.701,95	R\$ 6.496,08	R\$ 29.921,35	DI-12/1879220-7 - DT-DI-08/10/2012	
jul/13	66.970.229/0011-99	813	R\$ 36.909,56	R\$ 609,01	R\$ 2.805,13	DI-12/1879220-7 - DT-DI-08/10/2012	
			R\$ 1.230.318,59	R\$ 20.300,26	R\$ 93.504,21		

38. Assim, não merece prosperar o argumento de que, supostamente, a RECORRENTE não teria apresentado prova documental que comprovasse seu direito, restando cabalmente demonstrado que os valores que a RECORRENTE agora pretende restituir jamais foram por ela creditados para fins de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS apurados pela sistemática não cumulativa de que tratam as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

39. Assim, mostra-se inquestionável a procedência de sua pretensão ressarcitória e, conseqüentemente, também sob esse prisma, o desacerto do r. acórdão recorrido, motivo pelo qual deve ser reformado.

Primeiramente, tem-se que a compensação tributária pressupõe a existência de crédito líquido e certo em nome do sujeito passivo, a teor do que dispõe os artigos 170 do Código Tributário Nacional. Pode-se dizer, em outros termos, que o direito à compensação existe na medida exata da comprovação da certeza e liquidez do crédito postulado. É o que diz o caput do art. 170 do CTN:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Portanto, a demonstração da certeza e liquidez do crédito é condição *sine qua non* para que a Autoridade Fiscal possa apurar a sua existência e extensão. Além do mais, como se sabe, o encargo de comprovar o crédito postulado permanece a cargo do contribuinte, a quem incumbe a demonstração do preenchimento dos requisitos necessários aos processos derivados de pedidos de restituição/ressarcimento/compensação, pois "(...) o ônus da prova recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato", postura consentânea com o art. 36 da Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Nesse ponto, oportuno ressaltar que já em sua defesa inicial perante o órgão *a quo*, o contribuinte deve reunir todos os argumentos e provas suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido. Isso porque os atos processuais se concentram no momento da Impugnação, cujo teor deverá abranger “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir” (art. 15, III do Decreto nº 70.235/1972).

Oportuno ressaltar, que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, instituíram o regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente. Em ambas as leis, o caput do art. 3º dispõe que o crédito calculado pela pessoa jurídica pode ser utilizado para desconto das contribuições apuradas no regime de apuração não-cumulativa. Em complemento, dispõe o § 4º dos referidos artigos que o excesso de crédito calculado em determinado mês poderá ser descontado da contribuição devida nos meses subsequentes.

Registra-se, ainda, que a Lei nº 10.865/2004, que instituiu a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação, em seu art. 15, contém hipóteses de apuração de créditos relativos a importações sujeitas ao pagamento das aludidas contribuições. Não obstante tais créditos sejam apurados em razão de importações sujeitas ao pagamento das contribuições, a lei prevê que sua utilização se dê na forma de desconto do valor das contribuições apuradas no mercado interno, incidentes sobre a receita auferida nas operações de venda ou prestações de serviço, quando submetidas ao regime de apuração não-cumulativa. Trata-se, portanto, de utilização de forma análoga ao que ocorre com os créditos apurados conforme o art. 3º da Lei nº 10.637/2002, e o art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Ou seja, nos termos do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, o crédito surge em razão da importação, mas sua utilização se dá no mercado interno.

Conforme exaltado pela decisão recorrida, a metodologia de apuração que o recorrente entende que deveria ser adotado pelo Fisco tem amparo em ato expedido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Todavia, a Nota/PGFN/CASTF nº 547 de 15/06/2015 foi anulada pela Nota/PGFN/CASTF nº 608 de 05/07/2017, em razão de incompetência da

Procuradoria da Fazenda Nacional determinar que a Receita Federal adote determinado procedimento nos pedidos de restituições ou compensações. Não obstante, a RFB antes mesmo da anulação da indigitada Nota PGFN editou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 31/03/2017, com fundamento em extensa legislação que menciona, no qual estabeleceu as normas a serem observadas nas situações em que o contribuinte solicita restituição e/ou compensação de indébitos decorrentes dos efeitos de declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS e das próprias contribuições na base de cálculo do PI/Pasep-importação e da Cofins-importação.

A título de esclarecimentos, trago à colação o citado PN Cosit/RFB nº 01 de 2017, o qual estabelece alguns parâmetros a serem observados pelos Auditores Fiscais. Damos destaque ao trecho:

Assunto: Normas de Administração Tributária

INCLUSÃO DO ICMS E DAS PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E DA COFINS-IMPORTAÇÃO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. REPERCUSSÃO GERAL. VINCULAÇÃO DAS ATIVIDADES DA RFB. RESTITUIÇÃO. PROCEDIMENTOS.

Reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE nº 559.937, da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS e das próprias contribuições na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep- Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre operações de importação.

A decisão do STF em recurso extraordinário na sistemática do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, (antigo Código de Processo Civil), reproduzido no art. 1.035 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, (Código de Processo Civil), vincula os procedimentos da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), inclusive os de reconhecimento do indébito tributário, a partir da data da ciência da Nota Explicativa a que se refere o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/ RFB nº 1, de 2014.

A vinculação da RFB à decisão do STF implica o reconhecimento da inconstitucionalidade da cobrança (pagamento indevido ou a maior), mas não implica o dever de deferir pedidos de restituição sem prévia análise quanto à efetiva existência ou disponibilidade do direito creditório junto à RFB. Deve haver o cuidado para se evitar a dupla devolução dos valores.

Se o sujeito passivo está sob o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pode aproveitar os créditos correspondentes ao pagamento a maior da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação no desconto daquelas que, atendidas as condições legais, podem gerar crédito passível de ressarcimento ou de compensação com outros tributos administrados pela RFB.

(...)

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), artigos 165 a 168; Lei nº 9.430, de 1996, artigo 44; Lei 13.105, de 16 de março de 2015 –

Código de Processo Civil; Lei nº 10.522, de 2002, artigo 19; Lei nº 10.865, de 2004, artigo 7º, 15, 17 e 18; Lei Complementar nº 118, de 2005, artigo 3º; Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, artigos 15, 16 e 70; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, artigo 3º; Instrução Normativa SRF nº 225, de 2002, artigos 1º, parágrafo único, 2º, caput, e 3º; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, artigos 12, 86 e 87.

Fundamentos:

(...)

V - Possibilidade de aproveitar os pagamentos por outras formas de devolução

V-1. No regime de apuração não-cumulativa

33. Cabe tratar da possibilidade de o sujeito passivo aproveitar os pagamentos indevidos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação por outras formas de devolução sujeitas ou não à prévia análise quanto à efetiva existência do indébito (desconto da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa, declarações de compensação e pedidos de ressarcimento). Nesses casos, **é dever da Administração evitar o enriquecimento sem causa e a dupla devolução dos valores e disciplinar a análise dos pedidos de restituição, conforme disposto no § 14 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.** Conforme citado nos itens 23 a 23.2 deste Parecer, **não se pode admitir a dupla devolução ao adquirente e ao importador nos casos de importação por conta e ordem. Da mesma forma, não se pode admitir a dupla devolução de valores nos casos em que importâncias equivalentes aos valores indevidos já foram utilizados espontaneamente pelo sujeito passivo** ou estão à sua disposição.

34. Nesse sentido, cabe lembrar que no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ao lado do débito tem-se o crédito, apurado nas situações previstas em lei, inclusive quando do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

35. Como é de conhecimento, **as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins**, nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **podem descontar créditos para fins de determinação dessas contribuições em relação às importações em que ocorra o efetivo pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, nas hipóteses descritas no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004.**

35.1. Como se trata de situações ocorridas antes de 10 de outubro de 2013, **em regra, o indébito decorrente do efetivo pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação já foi creditado na forma de desconto das Contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins**, podendo, inclusive, ter gerado um direito a ressarcimento de eventual **diferença de saldo credor destas últimas**. Referido saldo é passível de ressarcimento ou de compensação com outros tributos, nas hipóteses em que a legislação das mencionadas contribuições

permite essa utilização (exemplo, art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005), observada a legislação específica aplicável à matéria.

35.2. Logo, não se admite o duplo aproveitamento ou a dupla devolução dos mesmos valores por meio de duas sistemáticas de utilização de créditos (a da não cumulatividade e a de repetição do indébito). (grifou-se)

Resta claro que, no caso, o pedido de restituição seja feito pelo saldo residual. Após findo o trimestre, deve ser transmitido o pedido com o saldo existente e atestado nas declarações (seja o Dacon, acompanhando a escrituração digital, a EFD-Contribuições).

O Parecer Normativo em referência não destoa ou afronta o princípio da não cumulatividade das Contribuições Sociais, além de que está correta a metodologia de análise utilizada pelo Fisco considerando-se a forma peculiar que se realiza a não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins, que são apuradas na sistemática "**base contra base**".

A não-cumulatividade das Contribuições Sociais, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei, dentre eles o valor das próprias contribuições **efetivamente pagas na importação de bens e serviços utilizados como insumos**. É dizer: **o crédito é calculado pela aplicação do percentual sobre a base de cálculo, referente a aquisições passíveis de creditamento, sendo o resultado subtraído do saldo a pagar**.

Destarte, se de um lado o princípio não admite a transferência dos valores das Contribuições pagas para as demais etapas tributadas da cadeia econômica, igualmente não permite que os créditos sejam apropriados em duplicidade de modo a possibilitar o enriquecimento ilícito do contribuinte. Por conseguinte, todo o arranjo legislativo estabelece restrições e limites para impedir que créditos sejam utilizados para além de um só aproveitamento nas modalidades permitidas (dedução, restituição, ressarcimento ou compensação).

A título ilustrativo, cumpre citar o entendimento deste Conselho a respeito do tema:

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

Período de apuração: 01/06/2008 a 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CONTRIBUIÇÃO VINCULADA À IMPORTAÇÃO. RESTITUIÇÃO. APROVEITAMENTO NA ESCRITA

Incabível a restituição nos casos em que importâncias equivalentes aos valores considerados indevidos já foram utilizados espontaneamente pelo sujeito passivo.

(Acórdão nº 3201-008.352 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo nº 10384.901295/2017-86, Rel. Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Sessão de 29 de abril de 2021)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 15/06/2006 a 09/10/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. PAGAMENTO A MAIOR. CRÉDITO APROVEITADO PARA DESCONTO DO VALOR DEVIDO. RESTITUIÇÃO. DUPLA REPETIÇÃO DE VALORES. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de restituição o indébito decorrente do efetivo pagamento da Cofins-Importação que já foi aproveitado na forma de desconto do valor devido da Cofins, sob pena de duplo aproveitamento e consequente enriquecimento sem causa do titular do indébito.

(Acórdão nº 3202-003.002 – 3ª Seção/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Processo nº 13884.901736/2020-01, Sessão de 16 de outubro de 2025)

No caso posto em julgamento, verificou-se que o aproveitamento de créditos de importação pela interessada, foram extraídos dados contidos nos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais, através dos quais é possível constatar que a empresa apura créditos sobre operações Importação e os desconta em sua totalidade na sua escrita fiscal. Do que se extrai dos fundamentos que embasaram o Despacho Decisório é que a recorrente, ao mesmo tempo que escriturou o crédito em sua contabilidade como passível de abatimento/desconto, protocolou o pedido de restituição que engloba os mesmos créditos outrora escriturados em sua contabilidade.

Com evidenciado pela Autoridade Fiscal e pela decisão recorrida, não se admite o duplo aproveitamento ou a dupla devolução dos mesmos valores por meio de duas sistemáticas de utilização de créditos (a da não cumulatividade e a de repetição do indébito). Assim, faz-se necessária a análise da real disponibilidade do crédito pleiteado pela contribuinte, que pode tê-lo usado na apuração das contribuições PIS/COFINS - Mercado Interno, devidas na competência relativa ao pagamento do PIS/COFINS Importação.

Por outro lado, consta do Despacho Decisório, muito embora tenha sido constatado que os meses apresentados na relação extraída não sejam sempre coincidentes com os das DI's apresentadas, a legislação permite a apuração de créditos extemporâneos, nos termos do §4º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, desde que devidamente comprovado. Ademais, 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. Para contrapor esse argumento, registre-se, que a recorrente limitou-se a tecer argumentos sobre os fatos acima relatados, sem, entretanto, trazer elementos probantes capazes de refutar os fatos apurados pela Autoridade Fiscal, e mesmo advertido pela decisão recorrida do seu ônus de probante, a interessada não se desincumbiu de provar suas alegações.

Como se sabe os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais - Dacon não trazem a identificação das Declarações de Importação (DI), apenas o montante descontado. Não é demais lembrar a importância da escrituração fiscal, refletindo a ocorrência das operações

ou prestações neles contidas, faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, a teor do que dispõe o art. 9º, § 1º do Decreto-lei nº 1.598/77 e arts. 417 e 419 do Código Civil. É no mesmo sentido que dispõe o artigo 923 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99): “A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º)”.

No caso em tela, a recorrente transmitiu o pedido de restituição, mas não trouxe provas da higidez do crédito como pontuado pela fiscalização no despacho decisório, e pela decisão proferida pela DRJ. Com base nessas considerações, tendo em conta que a recorrente não apresentou a documentação necessária à confirmação do direito à restituição pleiteada, a manutenção da decisão recorrida que não reconheceu o direito creditório deve ser mantida.

Por outro lado, a adoção do procedimento de diligência e/ou perícia, objetiva, única e tão-somente, dirimir dúvidas com relação às provas anteriormente carreadas ao processo, não se prestando, portanto, a suprimir o encargo que cabe aos sujeitos ativo e passivo da relação tributária processual, quanto à formação da demonstração probatória que a cada um compete. Portanto, incabível a realização de diligência ou perícia em se tratando de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade.

De se ressaltar, igualmente, que o fato de o processo administrativo ser pautado pelo princípio da verdade material, em nada macula tudo o que foi até aqui dito. É que o referido princípio – de natureza estritamente processual, e não material - destina-se a busca da verdade que está para além dos fatos alegados pelas partes, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do seu ônus *probandi*. Mas isto, nada tem a ver com propiciar à parte que tem o ônus de provar o que alega/pleiteia, infinitas oportunidades para produzir algo que, do ponto de vista estritamente legal, já deveria compor, como requisito de admissibilidade, o pleito desde sua formalização inicial.

IV – Do dispositivo:

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para afastar a preliminar de nulidade da decisão da DRJ, e no mérito negar provimento.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green