



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



**Processo nº** 10283.902826/2013-62  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-012.768 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de dezembro de 2021  
**Recorrente** PROCTER & GAMBLE DO BRASIL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

SALDO CREDOR DE IPI. PERDCOMP. APURAÇÃO E PEDIDO TRIMESTRAL. DCOMP. VINCULAÇÃO A UM ÚNICO PER

Na forma da legislação vigente a apuração do montante dos créditos ressarcíveis deve se dar por trimestre-calendário, não se admitindo que o contribuinte pleiteie num mesmo documento transmitido créditos referentes a mais de um trimestre-calendário, na forma do §7º do art. 21 da IN RFB nº 900/2008. No preenchimento do formulário eletrônico de pedido de ressarcimento (PER) o contribuinte poderá vincular ao saldo credor demonstrado várias Declarações de Compensação (DCOMP). Entretanto, para cada DCOMP transmitida haverá um único pedido de ressarcimento vinculado. Se pretendia o contribuinte compensar a integralidade do débito deveria tê-lo fragmentado em três DCOMPs, indicando como valor do débito compensado nas respectivas DCOMPs montante igual ao valor do saldo credor apurado nos respectivos trimestres-calendários de apuração, vinculando-as a cada um dos PER previamente transmitidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Vinicius Guimarães - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Denise Madalena Green, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, Vinicius Guimaraes (Presidente em Exercício), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausentes a conselheira Larissa Nunes Girard, o conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído pelo conselheiro Vinicius Guimaraes.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-012.768 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10283.902826/2013-62

## Relatório

Trimestre-Calendarário: 4º Trimestre	Ano: 2006
Estabelecimento tinha condição de Matriz perante o CNPJ no P.A. do Crédito: NÃO	
Matriz Contribuinte do IPI no Trimestre-Calendarário do Crédito: NÃO	
Empresa Não Optante pelo Simples no Trimestre-Calendarário do Crédito: SIM	
O Contribuinte Não está Litigando em Processo Judicial ou Administrativo sobre Matéria que possa Alterar o Valor a ser Ressarcido: SIM	
Apuração Decendial do IPI no Trimestre-Calendarário do Crédito: Não	
Apuração Mensal do IPI no Trimestre-Calendarário do Crédito: SIM	
Microempresa ou EPP desenquadrada no Trimestre-Calendarário: NÃO	
Saldo Credor RAIPI Ajustado	1.405.660,47
Saldo Credor de IPI Passível de Ressarcimento	1.405.660,47
Menor Saldo Credor Ajustado	1.688.817,90
Valor Passível de Ressarcimento	1.405.660,47
Valor do Pedido de Ressarcimento	1.405.660,47

### Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Em análise no presente processo os PER/DCOMP a seguir discriminados, por intermédio dos quais a pessoa jurídica retro identificada pretendeu a extinção de débitos utilizando-se do saldo credor do IPI apurado no **4º trimestre/2006**, com fulcro no art. 11 da Lei nº 9.779/99.

PER/DCOMP	VALOR TOTAL CRÉDITO	TOTAL DÉBITO	SITUAÇÃO DO PERDCOMP
02776.60383.260109.1.1.01-1001	1.405.660,47		RDC TOTAL
28692.81086.280110.1.7.01-0731		7.037.613,55	HOMOLOGAÇÃO PARCIAL
Fonte: Sief PERDCOMP			

Da análise eletrônica realizada pelo SCC- Sistema de Controle de Créditos e Compensação resultou o Despacho Decisório de fl. 582, que deferiu integralmente o direito creditório pleiteado no PER, no valor de R\$ 1.405.660,47, e homologou parcialmente a compensação declarada a ele vinculada por intermédio da DCOMP 28692.81086.280110.1.7.01-0731.

Cientificado do Despacho Decisório e intimado a recolher o crédito tributário decorrente da não homologação parcial da compensação em 12/09/2013 [fls. 583/584], manifestou a interessada a sua INCONFORMIDADE em 10/10/2013, por intermédio do arrazoado de fls. 588/601, no qual alega, em síntese:

em preliminar, a nulidade do despacho decisório por cerceamento do direito de defesa, sob os seguintes argumentos:

*“os apontamentos procedidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil não permitem o entendimento do motivo que acarretou o indeferimento do direito creditório”;*

*“a inexistência da indicação no Despacho Decisório da razão pela qual foi indeferido o aproveitamento da totalidade dos créditos impossibilita completamente a defesa da Manifestante”;*

em situações fáticas idênticas à presente o CARF, em decisões proferidas em 2013 declarou a nulidade do despacho decisório por não se coadunarem com os princípios da ampla defesa e do devido processo legal;

no mérito, a suficiência dos créditos para a compensação dos débitos indicados na DCOMP 28692.81086.280110.1.7.01-0731, pelos seguintes motivos:

- os créditos do IPI que dão lastro à compensação são os seguintes:

Créditos de IPI			
PERDCOMP	Período	Valor	Data de Envio
02776.60383.260109.1.1.01-1001 – Doc. 04	4º Trim/2006	R\$ 1.405.660,47	26/01/2009
35911.28577.260109.1.1.01-0051 – Doc. 05	1º Trim/2007	R\$ 1.273.465,03	26/01/2009
23362.49705.280109.1.1.01-3023 – Doc. 06	2º Trim/2007	R\$ 2.059.267,88	28/01/2009
15550.43043.280109.1.1.01-1761 – Doc. 07	3º Trim/2007	R\$ 1.022.113,27	28/01/2009
14774.19713.280109.1.1.01-9189 – Doc. 08	4º Trim/2007	R\$ 1.277.106,90	28/01/2009
		<b>R\$ 7.037.613,55</b>	

Débitos Compensados		
Tributo	Período	Valor
PIS	dez/09	R\$ 1.249.951,37
COFINS	dez/09	R\$ 5.787.662,18
		<b>R\$ 7.037.613,55</b>

“como o despacho decisório não é claro, pode-se presumir que a Receita Federal apenas reconheceu o saldo credor apresentado na PER/DCOMP de ressarcimento n.º 02776.60383.260109.1.1.01-1001, não sendo reconhecido os créditos referentes as PERIDCOMP's n.º 35911.28577.260109.1.1.01-0051, n.º 23362.49705.280109.1.1.01-3023, n.º 15550.43043.280109.1.1.01-1761 e n.º 14774.19713.280109.1.1.01-9189, que compõe exatamente os R\$ 5.631.953,08 (cinco milhões, seiscentos e trinta e um mil, novecentos e cinquenta e três reais e oito centavos) apontados como devidos nos presentes autos”;

“Ora, posto que houvesse algum erro formal no preenchimento da PER/DCOMP n.º 28692.81086.280110.1.7.01-0731, em respeito ao princípio da verdade material, a Receita Federal do Brasil poderia ter apurado a origem dos demais créditos que não teriam sido reconhecidos”, no sentido da ementa do Acórdão CARF cuja ementa transcreve para embasar seu entendimento;

somados os créditos indicados nos PER retro mencionados, do 1º T/2007 ao 4º T/2008, estes se mostram suficientes para a compensação dos débitos indicados na DCOMP 28692.81086.280110.1.7.01-0731;

requer, ao final, a nulidade do despacho decisório, ou caso assim não se entenda, o reconhecimento integral dos créditos indicados e a homologação total da compensação declarada, protestando, ainda, provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos e, se for o caso, a realização de diligência fiscal.

Apensado ao presente o processo n.º 10880.964386/2012-17, de controle do crédito.

Em 28 de abril de 2016, através do Acórdão n.º **09-59.411** a 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Juiz de Fora/MG, **por unanimidade de votos**, considerou IMPROCEDENTE A MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE para ratificar o despacho decisório que deferiu integralmente o direito creditório solicitado demonstrado no PER e homologou parcialmente a DCOMP a ele vinculada.

A empresa foi intimada do Acórdão de Impugnação, por via eletrônica, em 01 de junho de 2016, às e-folhas 668.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 01 de julho de 2016, às e-folhas 671, de folhas 673 à 691.

Foi alegado:

- Da existência do crédito de IPI do 1º, 3º e 4º Tri./2008 - reconhecimento pelo próprio fisco;
- Erro formal de preenchimento de declaração (Dcomp) não tem o condão de afastar o direito creditório - princípio da verdade material;
- Violação a razoabilidade e proporcionalidade;

- Da jurisprudência em casos idênticos.

#### - DO PEDIDO

Ante o exposto, a Recorrente pede e espera que o presente recurso seja recebido e provido para o fim de reformar o v. acórdão recorrido, com a homologação integral da compensação pleiteada e a posterior determinação para que a d. RFB responsável vincule as 05 PER com a DCOMP.

Caso assim não se entenda, requer quando menos que o presente recurso seja recebido e provido para o fim de reformar o v. acórdão recorrido, com a determinação para que a d. RFB responsável ateste o crédito dos PERs n.º 35911.28577.260109.1.1.01-0051, referente ao 1º TRI./2007, 23362.49705.280109.1.1.01-3023, referente ao 2º TRI./2007, 15550.43043.280109.1.1.01-1761, referente ao 3º TRI./2007 e 14774.19713.280109.1.1.01-9189, referente ao 4º TRI./2007 (fls. 660/664 dos autos), vincule os mesmos com a DCOMP n.º 28692.81086.280110.1.7.01-0731 e proceda à compensação de ofício integral de todos os débitos, extinguindo o crédito tributário, pelas razões acima expostas.

Por fim, requer, ainda, seja intimado o subscritor da presente para produção de sustentação oral, por ocasião da inclusão do feito em pauta para julgamento.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

#### **Da admissibilidade.**

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão de Impugnação, por via eletrônica, em 01 de junho de 2016, às e-folhas 668.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 01 de julho de 2016, às e-folhas 671.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

#### **Da Controvérsia.**

Foram alegados os seguintes pontos no Recurso Voluntário:

- Da existência do crédito de IPI do 1º, 3º e 4º Tri./2008 - reconhecimento pelo próprio fisco;
- Erro formal de preenchimento de declaração (Dcomp) não tem o condão de afastar o direito creditório - princípio da verdade material;
- Violação a razoabilidade e proporcionalidade;
- Da jurisprudência em casos idênticos.

Passa-se à análise.

A Recorrente procedeu ao envio da PER/DCOMP ora tratada requerendo a compensação de créditos de IPI, referentes ao 4º Trimestre/2006, 1º Trimestre/2007, 2º Trimestre/2007, 3º Trimestre/2007 e 4º Trimestre/2007, oriundos de aquisição de insumos (produtos intermediários e material de embalagem) com débitos de PIS e COFINS, relativos ao período de apuração de Setembro de 2009 (PER/DCOMP 28692.81086.280110.1.7.01-0731), conforme quadros abaixo:

Créditos de IPI			
PERDCOMP	Período	Valor	Data de Envio
02776.60383.260109.1.1.01-1001 – Doc. 04	4º Trim/2006	R\$ 1.405.660,47	26/01/2009
35911.28577.260109.1.1.01-0051 – Doc. 05	1º Trim/2007	R\$ 1.273.465,03	26/01/2009
23362.49705.280109.1.1.01-3023 – Doc. 06	2º Trim/2007	R\$ 2.059.267,88	28/01/2009
15550.43043.280109.1.1.01-1761 – Doc. 07	3º Trim/2007	R\$ 1.022.113,27	28/01/2009
14774.19713.280109.1.1.01-9189 – Doc. 08	4º Trim/2007	R\$ 1.277.106,90	28/01/2009
		<b>R\$ 7.037.613,55</b>	

Débitos Compensados		
Tributo	Período	Valor
PIS	dez/09	R\$ 1.249.951,37
COFINS	dez/09	R\$ 5.787.662,18
		<b>R\$ 7.037.613,55</b>

A pessoa jurídica pretendeu a extinção de débitos utilizando-se do saldo credor do IPI apurado no **4º trimestre/2006, com fulcro no art. 11 da Lei n.º 9.779/99.**

Da análise eletrônica realizada pelo SCC- Sistema de Controle de Créditos e Compensação resultou o Despacho Decisório de fl. 582, que deferiu integralmente o direito creditório pleiteado no PER, no valor de R\$ 1.405.660,47, e homologou parcialmente a compensação declarada a ele vinculada por intermédio da DCOMP 28692.81086.280110.1.7.01-0731.

Assim o presente litígio da insuficiência do direito creditório oferecido como lastro para a homologação integral da compensação declarada, não obstante tenha sido integralmente reconhecido.

Por tal motivo, a Recorrente apresentou sua manifestação de inconformidade, por meio da qual alegou que somados os créditos indicados nos PER retro mencionados, do 1º T/2007 ao 4º T/2008, estes se mostram suficientes para a compensação dos débitos indicados na DCOMP 28692.81086.280110.1.7.01-0731.

**- Do equívoco do contribuinte.**

Como salientado no Acórdão de Manifestação de Inconformidade, é de se deixar claro que não há indeferimento do direito creditório. O direito creditório demonstrado e pleiteado no PER 02776.60383.260109.1.1.01- 1001, ao qual se encontra vinculada a DCOMP, foi integralmente reconhecido, conforme indicado no Despacho Decisório.

O débito cuja compensação foi declarada na DCOMP 28692.81086.280110.1.7.01-0731, vinculada ao mencionado PER, monta a quantia de R\$ 7.037.613,55, conforme a seguir se demonstra:

59.476.770/0001-58		28692.81086.280110.1.7.01-0731		Página 3	
<b>DÉBITO PIS/PASEP</b>					
Débito de Sucedida: NÃO		CNPJ: 59.476.770/0001-58			
Grupo de Tributo: CONTRIB. P/ PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL/FORMAÇÃO PATRIM. SERV. PÚBLICO					
Código da Receita/Denominação: 6912-08 PIS/Pasep - Não Cumulativo/SCF					
Período de Apuração: Out. / 2009		Periodicidade: Mensal			
Data de Vencimento do Tributo/Quota: 25/11/2009					
Débito Controlado em Processo: NÃO					
Principal		1.249.951,37			
Multas		0,00			
Juros		0,00			
Total		1.249.951,37			
<b>DÉBITO COFINS</b>					
Débito de Sucedida: NÃO		CNPJ: 59.476.770/0001-58			
Grupo de Tributo: CONTRIBUIÇÃO P/ FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL					
Código da Receita/Denominação: 5856-08 Cofins - Não Cumulativa/SCF					
Período de Apuração: Out. / 2009		Periodicidade: Mensal			
Data de Vencimento do Tributo/Quota: 25/11/2009					
Débito Controlado em Processo: NÃO					
Principal		5.787.662,18			
Multas		0,00			
Juros		0,00			
Total		5.787.662,18			

Ora, se o total dos débitos indicados na DCOMP extrapolam o montante do crédito que lhe dá lastro, a única conclusão que se deflui daí é a insuficiência do crédito reconhecido para compensar os débitos informados, situação esta claramente indicada no despacho decisório como motivadora da homologação parcial da compensação. Vejamos:

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL
<p>Analisadas as informações prestadas no PER/DCOMP e período de apuração acima identificados, constatou-se o seguinte:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Valor do crédito solicitado/utilizado: R\$ 1.405.660,47</li> <li>- Valor do crédito reconhecido: R\$ 1.405.660,47</li> </ul> <p>O valor do crédito solicitado/utilizado foi integralmente reconhecido.</p> <p>Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.</p> <p>O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual: HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP 28692.81086.280110.1.7.01-0731</p> <p>Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCOMP: 02776.60383.260109.1.1.01-1001</p>

Trago as razões de decidir da decisão recorrida, a partir das folhas 06 daquele documento:

E a propósito da alegação de que houve indeferimento, também imotivado, do aproveitamento da totalidade dos créditos é de se fazer as seguintes considerações.

Se está a defendente com tal afirmativa a se referir aos créditos a que se referem os outros PER indicados nas razões de mérito como componentes do lastro para a dita compensação eu pergunto: como poderia o SCC, um sistema eletrônico de análise, presumir e materializar a vontade não declarada da contribuinte de utilizar-se de outros saldos credores do IPI, apurados em outros trimestres, para a compensação daqueles débitos? O que se declarou, foi a compensação do montante do débito indicado na DCOMP 28692.81086.280110.1.7.01-0731 com o crédito informado no PER 02776.60383.260109.1.1.01-1001, mediante consignação do seu número no campo N° DO PERDCOMP INICIAL da mencionada DCOMP, conforme a seguir se demonstra:

PER/DCOMP 4.2		
59.476.770/0001-58	28692.81086.280110.1.7.01-0731	Página 2
Ficha Ressarcimento de IPI		
Informado em Processo Administrativo Anterior: NÃO		
Número do Processo:		Natureza:
Informado em Outro PER/DCOMP: SIM		
Nº do PER/DCOMP Inicial: 02776.60383.260109.1.1.01-1001		
Nº do Último PER/DCOMP: 14774.19713.280109.1.1.01-9189		

**Ante o exposto pergunto: onde se encontra a alegada falta de motivação a indicar cerceamento do direito de defesa? A meu ver, tal alegação é totalmente desprovida de fundamento.**

**E mais, se a pleiteante, partindo da premissa de que “pretendia” compensar o montante dos débitos indicados na DCOMP com outros créditos demonstrados em outros PER foi capaz de concluir ter sido esta a razão da homologação parcial da compensação, e, assim, pleitear na defesa apresentada que fossem os ditos créditos tomados juntamente com aquele demonstrado no PER 02776.60383.260109.1.1.01-1001 como lastro creditório da compensação declarada objeto da presente análise, resta claro que a motivação da insuficiência do direito creditório foi perfeitamente compreendida.**

**Resta afastado, portanto, o aventado cerceamento do direito de defesa a macular de nulidade o despacho decisório, motivo pelo qual rejeita-se a preliminar.**

A propósito do mérito alega a interessada que somados ao crédito demonstrado no PER 02776.60383.260109.1.1.01-1001 aqueles créditos detalhados nos PER a seguir indicados, do 1º T/2007 ao 4º T/2007, estes se mostram suficientes para a compensação dos débitos discriminados na DCOMP 28692.81086.280110.1.7.01-0731. Acrescenta que “*posto que houvesse algum erro formal no preenchimento da PER/DCOMP n.º 28692.81086.280110.1.7.01-0731, em respeito ao princípio da verdade material, a Receita Federal do Brasil poderia ter apurado a origem dos demais créditos que não teriam sido reconhecidos*”.

Créditos de IPI			
PERDCOMP	Período	Valor	Data de Envio
02776.60383.260109.1.1.01-1001 – Doc. 04	4º Trim/2006	R\$ 1.405.660,47	26/01/2009
35911.28577.260109.1.1.01-0051 – Doc. 05	1º Trim/2007	R\$ 1.273.465,03	26/01/2009
23362.49705.280109.1.1.01-3023 – Doc. 06	2º Trim/2007	R\$ 2.059.267,88	28/01/2009
15550.43043.280109.1.1.01-1761 – Doc. 07	3º Trim/2007	R\$ 1.022.113,27	28/01/2009
14774.19713.280109.1.1.01-9189 – Doc. 08	4º Trim/2007	R\$ 1.277.106,90	28/01/2009
		<b>R\$ 7.037.613,55</b>	

Débitos Compensados		
Tributo	Período	Valor
PIS	dez/09	R\$ 1.249.951,37
COFINS	dez/09	R\$ 5.787.662,18
		<b>R\$ 7.037.613,55</b>

**A situação que se apresenta denota erro de interpretação pelo contribuinte dos conceitos de formalização de Pedido de Ressarcimento combinado com Declaração de Compensação, conforme a seguir se demonstra:**

PER/DCOMP 4.2		
59.476.770/0001-58	28692.81086.280110.1.7.01-0731	Página 2
Ficha Ressarcimento de IPI		
Informado em Processo Administrativo Anterior: NÃO		
Número do Processo:		Natureza:
Informado em Outro PER/DCOMP: SIM		
Nº do PER/DCOMP Inicial: 02776.60383.260109.1.1.01-1001		
Nº do Último PER/DCOMP: 14774.19713.280109.1.1.01-9189		

A propósito do preenchimento dos campos N.º DO PER/DCOMP INICIAL e N.º DO ÚLTIMO PER/DCOMP assim orienta o AJUDA constante do Programa Gerador de Declaração - o PGD PER/DCOMP, na “Descrição dos Campos” a que se refere a pasta “Abertura de Novo Documento”:

13) **N.º do PER/DCOMP Inicial:** Campo habilitado quando o campo Informado em Outro PER/DCOMP for marcado. Nesse campo deverá ser informado o número do primeiro (ou único) Pedido Eletrônico de Restituição, Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Declaração de Compensação em que o crédito foi informado à RFB.

**Atenção!** O N.º do PER/DCOMP Inicial informado deverá ser aquele em que foram preenchidas as fichas de detalhamento do crédito da Pasta Crédito; ou seja, o N.º do PER ou Dcomp em que o crédito foi demonstrado.

14) **N.º do Último PER/DCOMP:** Campo habilitado quando o campo Informado em Outro PER/DCOMP for marcado, em se tratando de crédito de Ressarcimento de IPI não oriundo de ação judicial. Nesse campo deverá ser informado o número do último Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Declaração de Compensação do crédito de Ressarcimento de IPI que foi transmitido à SRF/RFB.

**Atenção!** Caso o crédito tenha sido pleiteado ou utilizado uma única vez em um PER ou Dcomp, o campo N.º do Último PER/DCOMP deverá ser preenchido com o mesmo número informado no campo N.º do PER/DCOMP Inicial.

Note-se que o contribuinte, em leitura equivocada do programa gerador dos referidos documentos - PGD PERDCOMP - e alheio às orientações disponibilizadas no AJUDA do programa, deduziu que poderia indicar e que a simples indicação na DCOMP 28692.81086.280110.1.7.01-0731, dos números dos PER 02776.60383.260109.1.1.01-1001 [como PER/DCOMP inicial, relativo ao 4º trimestre/2006] e 14774.19713.280109.1.1.01-9189 [como N.º do Último PER/DCOMP, relativo ao 4º trimestre/2007], equivaleria a oferecer como saldo credor a lastrear a referida compensação o universo dos PER transmitidos sequencialmente naquele intervalo de tempo, ainda que referentes a trimestres de apuração distintos, cujo somatório dos créditos demonstrados corresponderia ao montante dos débitos compensados.

**Enganou-se o contribuinte ao acreditar que vários PER de trimestres de apuração diferentes poderiam ser vinculados a uma única DCOMP. Várias Declarações de Compensação podem ser vinculadas a um único Pedido de Ressarcimento, até esgotar o lastro creditório nele detalhado e pleiteado, mas a situação inversa de se atrelar vários Pedidos de Ressarcimento a uma única Declaração de Compensação não se faz possível. É o crédito que comanda a compensação e não a compensação que unifica os créditos como se fizessem parte de um só pleito.**

Assim, no preenchimento do formulário eletrônico de pedido de ressarcimento (PER) o contribuinte poderá vincular ao saldo credor demonstrado para um único período de apuração trimestral várias Declarações de Compensação (DCOMP). Entretanto, para cada DCOMP haverá um único pedido de ressarcimento relacionado, e, obviamente, um único período de apuração do crédito a lhe garantir a homologação.

Isso se dá não por definição e capricho do programa eletrônico, mas em atendimento à previsão legal e normativa, contida no artigo 11 da Lei n.º 9.779/99 e nas instruções normativas que regulamentam os pedidos de ressarcimento e declarações de compensação, que estabelecem a possibilidade de aproveitamento mediante ressarcimento/compensação, do saldo credor do IPI apurado ao final de cada trimestre-calendário, que deverá ser pleiteado mediante a transmissão de um único PER.

(...)

Se a compensação deve ser precedida de PER e se cada PER deve referir-se a um único trimestre e indicar somente os créditos escriturados no trimestre-calendário, a conclusão lógica é que, da mesma forma que um pedido de ressarcimento, também uma declaração de compensação estará atrelada ao pedido de ressarcimento (PER) de um único período trimestral de apuração.

Portanto, de acordo com a legislação vigente, a apuração do montante dos créditos ressarcíveis deve se dar por trimestre-calendário e não se admite que o contribuinte pleiteie num mesmo documento créditos referentes a mais de um trimestre-calendário, na forma do §7º do art. 21 da IN RFB n.º 900/20083 [vigente por ocasião da transmissão dos documentos cuja análise se faz no presente voto].

Acatar a compensação dos débitos indicados na DCOMP 28692.81086.280110.1.7.01-0731 com outros créditos demonstrados em outros PER [relativos aos trimestres 1º ao 4º/2007], tomados juntamente com aquele demonstrado no PER 02776.60383.260109.1.1.01-1001 como lastro creditório da mencionada DCOMP [conforme “sugerido” pelo contribuinte na manifestação de inconformidade, quando pondera que o montante de tais créditos é suficiente para a homologação total dos débitos compensados] implicaria descumprir o regramento vigente.

Se pretendia o contribuinte compensar a integralidade do débito deveria tê-lo fragmentado em cinco DCOMPs, indicando como valor do débito compensado montante igual ao valor do saldo credor apurado nos respectivos trimestres-calendário de apuração, vinculando-as a cada um dos PER previamente transmitidos.

A propósito dos saldos credores pleiteados nos demais PER indicados na manifestação de inconformidade, relativos aos trimestres 1º ao 4º/2007, registre-se que consulta realizada no Sistema Sief/Processo, por esta Relatora, nesta data, resultou na constatação de que os créditos mencionados foram integralmente reconhecidos, encontrando-se na situação AGUARDANDO EMISSÃO DE ORDEM BANCÁRIA E CIÊNCIA DA APRECIÇÃO DO PEDIDO, conforme telas a seguir colacionadas:

RFB - SIEF 410.949.726-49 SIEF BRASIL

Arquivo Editar Pesquisar Dossiê Tabelas Utilitários Janela 2

10880-964.387/2012-61 | 67.712.562/0001-39 | PROCTER & GAMBLE HIGIENE E COSMETICOS LTDA  
Situação/Providência do processo  
ATIVO - AG. EMISSÃO DA OB E AG. CIÊNCIA DA APRECIÇÃO DO PEDIDO 21/08/2013

Inf. Gerais Inf. Compl. DCOMP PER Quest/Aprec. O.B./Lote Compens. Resumo Providênc. Deb.Prev. Proc.Vinc. Ut.Ver.Fisc.

Questionamentos	Questionamento/Apreciação	Data Entrada	Data Ato	Data Ciência
	APRECIÇÃO DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO	05/09/2012	15/08/2013	

1 / 1

Detalhar

Detalhamento do Resultado

Resultado

DEFERIDO TOTALMENTE - RDC AUTOMÁTICO

Valor Pleiteado 1.273.465,03

Valor Concedido 1.273.465,03

Dt. Emissão do DD

Registro: 1/1 <OSC>

RFB - SIEF 410.949.726-49 SIEF BRASIL

Arquivo Editar Pesquisar Dossiê Tabelas Utilitários Janela 2

Processo - Ressarcimento - Consultar

Número do processo CNPJ Nome Empresarial  
10880-964.388/2012-14 | 67.712.562/0001-39 | PROCTER & GAMBLE HIGIENE E COSMETICOS LTDA  
Situação/Providência do processo  
ATIVO - AG. EMISSÃO DA OB E AG. CIÊNCIA DA APRECIÇÃO DO PEDIDO 21/08/2013

Inf. Gerais Inf. Compl. DCOMP PER Quest/Aprec. O.B./Lote Compens. Resumo Providênc. Deb.Prev. Proc.Vinc. Ut.Ver.Fisc.

Data do Pedido Valor Pleiteado Número do PER Inicial  
28/01/2009 2.059.267,88 23362.49705.280109.1.1.01-3023

Ressarcimento PI

Período Apuração

Inicial Final Procurador / Representante Detentor do Crédito  
01/04/2007 30/06/2007 67.712.562/0017-04

Outras Origens

	Valor Pleiteado

Ação Judicial

	Tipo	Número ação judicial/Processo

Registro: 1/1 <OSC>

RFB - SIEF 410.949.726-49 SIEF BRASIL

Arquivo Editar Pesquisar Dossiê Tabelas Utilitários Janela 2

Processo - Ressarcimento - Consultar

Número do processo CNPJ Nome Empresarial  
10880-964.388/2012-14 | 67.712.562/0001-39 | PROCTER & GAMBLE HIGIENE E COSMETICOS LTDA  
Situação/Providência do processo  
ATIVO - AG. EMISSÃO DA OB E AG. CIÊNCIA DA APRECIÇÃO DO PEDIDO 21/08/2013

Inf. Gerais Inf. Compl. DCOMP PER Quest/Aprec. O.B./Lote Compens. Resumo Providênc. Deb.Prev. Proc.Vinc. Ut.Ver.Fisc.

Questionamentos	Questionamento/Apreciação	Data Entrada	Data Ato	Data Ciência
	APRECIÇÃO DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO	05/09/2012	15/08/2013	

1 / 1

Detalhar

Detalhamento do Resultado

Resultado

DEFERIDO TOTALMENTE - RDC AUTOMÁTICO

Valor Pleiteado 2.059.267,88

Valor Concedido 2.059.267,88

Dt. Emissão do DD

Registro: 1/1 <OSC>

RFB - SIEF 410.949.726-49 SIEF BRASIL

Arquivo Editar Pesquisar Dossiê Tabelas Utilitários Janela 2

10880-964.389/2012-51 | 67.712.562/0001-39 | PROCTER & GAMBLE HIGIENE E COSMETICOS LTDA  
 Situação/Providência do processo Início situação Início providência  
 ATIVO - AG. EMISSÃO DA OB E AG. CIÊNCIA DA APRECIÇÃO DO PEDIDO 21/08/2013

Inf. Gerais Inf. Compl. DCOMP PER Quest/Aprec. O.B./Lote Compens. Resumo Providenc. Deb.Prev. Proc.Vinc. Ut.Ver.Fisc.

Data do Pedido Valor Pleiteado Número do PER Inicial  
 28/01/2009 1.022.113,27 15550.43043.280109.1.1.01-1761

Ressarcimento IPI

Período Apuração  
 Inicial Final  
 01/07/2007 30/09/2007

Procurador / Representante Detentor do Crédito  
 67.712.562/0017-04

Outras Origens Valor Pleiteado

Outras Origens	Valor Pleiteado

Ação Judicial

Ação Judicial	Tipo	Número ação judicial/Processo

Registro: 1/1 <-OSC>

RFB - SIEF 410.949.726-49 SIEF BRASIL

Arquivo Editar Pesquisar Dossiê Tabelas Utilitários Janela 2

10880-964.389/2012-51 | 67.712.562/0001-39 | PROCTER & GAMBLE HIGIENE E COSMETICOS LTDA  
 Situação/Providência do processo Início situação Início providência  
 ATIVO - AG. EMISSÃO DA OB E AG. CIÊNCIA DA APRECIÇÃO DO PEDIDO 21/08/2013

Inf. Gerais Inf. Compl. DCOMP PER Quest/Aprec. O.B./Lote Compens. Resumo Providenc. Deb.Prev. Proc.Vinc. Ut.Ver.Fisc.

Questionamentos

Questionamento/Apreciação	Data Entrada	Data Ato	Data Ciência
APRECIÇÃO DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO	05/09/2012	15/08/2013	

1 / 1

Detalhar

Detalhamento do Resultado

Resultado Número do Ato CPF responsável

DEFERIDO TOTALMENTE - RDC AUTOMÁTICO

Valor Pleiteado Valor Concedido Dt. Emissão do DD

1.022.113,27 1.022.113,27

Registro: 1/1 <-OSC>

RFB - SIEF 410.949.726-49 SIEF BRASIL

Arquivo Editar Pesquisar Dossiê Tabelas Utilitários Janela 2

10880-964.390/2012-85 | 67.712.562/0001-39 PROCTER & GAMBLE HIGIENE E COSMETICOS LTDA

Situação/Providência do processo Início situação Início providência  
ATIVO - AG. EMISSÃO DA OB E AG. CIÊNCIA DA APRECIÇÃO DO PEDIDO 21/08/2013

Inf. Gerais Inf. Compl. DCOMP. PER Quest/Aprec. O B / Lote Compens. Resumo Providênc. Deb.Prev. Proc. Vinc. Ut. Ver. Fisc.

Data do Pedido Valor Pleiteado Número do PER Inicial  
28/01/2009 1.277.106,90 14774.19713.280109.1.1.01-9189

Ressarcimento IPI

Período Apuração Inicial Final Procurador / Representante Detentor do Crédito  
01/10/2007 31/12/2007 67.712.562/0017-04

Outras Origens Valor Pleiteado

Outras Origens	Valor Pleiteado

Ação Judicial

Ação Judicial	Tipo	Número ação judicial/Processo

Registro: 1/1 <OSC>

RFB - SIEF 410.949.726-49 SIEF BRASIL

Arquivo Editar Pesquisar Dossiê Tabelas Utilitários Janela 2

10880-964.390/2012-85 | 67.712.562/0001-39 PROCTER & GAMBLE HIGIENE E COSMETICOS LTDA

Situação/Providência do processo Início situação Início providência  
ATIVO - AG. EMISSÃO DA OB E AG. CIÊNCIA DA APRECIÇÃO DO PEDIDO 21/08/2013

Inf. Gerais Inf. Compl. DCOMP. PER Quest/Aprec. O B / Lote Compens. Resumo Providênc. Deb.Prev. Proc. Vinc. Ut. Ver. Fisc.

Questionamentos

Questionamento/Apreciação	Data Entrada	Data Ato	Data Ciência
APRECIÇÃO DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO	05/09/2012	15/08/2013	

1 / 1

Detalhar

Detalhamento do Resultado

Resultado Número do Ato CPF responsável

DEFERIDO TOTALMENTE - RDC AUTOMÁTICO

Valor Pleiteado Valor Concedido Dt. Emissão do DD

1.277.106,90 1.277.106,90

Registro: 1/1 <OSC>

A questão fundamental a ser decidida neste julgamento se refere a possibilidade de saldos credores do IPI apurados em trimestres anteriores comporem o saldo credor ressarcível apurado em um trimestre posterior para compensação dos tributos devidos pelo sujeito passivo.

Pois bem, a Lei nº 9.779/99 expressamente prevê que somente é passível de ressarcimento o saldo credor acumulado ao final do trimestre-calendário, tal vedação encontra sua fundamentação em diversos instrumentos normativos editados pela Secretaria da Receita Federal, em cumprimento do comando previsto pelo art. 11 da referida, *in verbis*:

Art. 11. **O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário**, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996,

**observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda. (grifou-se)**

Observada a norma prescrita acima, a Secretaria da Receita Federal editou, inicialmente, a Instrução Normativa SRF n.º 210/2002, cujo enunciado é fundamental à presente análise, oportuna a transcrição:

Art. 14. Os créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), escriturados na forma da legislação específica, poderão ser utilizados pelo estabelecimento que os escriturou na dedução, em sua escrita fiscal, dos débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos tributados.

§ 1º Os créditos do IPI que, ao final de um período de apuração, remanescerem da dedução de que trata o caput poderão ser mantidos na **escrita fiscal do estabelecimento, para posterior dedução de débitos do IPI relativos a períodos subsequentes de apuração**, ou serem transferidos a outro estabelecimento da pessoa jurídica, **somente para dedução de débitos do IPI**, caso se refiram a:

I - créditos presumidos do IPI, como ressarcimento das contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), previstos na Lei n.º 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e na Lei n.º 10.276, de 10 de setembro de 2001;

II - créditos decorrentes de estímulos fiscais na área do IPI a que se refere o art. 1º da Portaria MF n.º 134, de 18 de fevereiro de 1992; e

III - créditos do IPI passíveis de transferência a filial atacadista nos termos do item 6 da IN SRF n.º 87/89, de 21 de agosto de 1989.

§ 2º Remanescendo, **ao final de cada trimestre-calendário**, créditos do IPI passíveis de ressarcimento após efetuadas as deduções de que tratam o caput e o § 1º, o estabelecimento matriz da pessoa jurídica poderá requerer à SRF o ressarcimento de referidos créditos em nome do estabelecimento que os apurou, mediante utilização do "Pedido de Ressarcimento de Créditos do IPI", bem assim utilizá-los na forma prevista no art. 21 desta Instrução Normativa.

§ 3º **São passíveis de ressarcimento** apenas os créditos presumidos do IPI a que se refere o inciso I do § 1º, **apurados no trimestre-calendário**, excluídos os valores recebidos por transferência da matriz, e os créditos relativos a entradas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização, escriturados no trimestre-calendário. **(grifou-se)**

Da leitura do art. 14, IN SRF n.º 210/2002, observa-se, em seu §1º, a permissão para a manutenção na escrita fiscal de créditos remanescentes de IPI para posterior dedução de débitos de IPI, relativos a períodos subsequentes. O §2º prevê, por sua vez, a possibilidade de ressarcimento de créditos de IPI **passíveis de ressarcimento**, remanescentes ao final de cada trimestre-calendário. O §3º, do referido artigo, delinea o significado de "**créditos de IPI passíveis de ressarcimento**", enunciando que seriam apenas os créditos presumidos do §1º, inciso I, **apurados no trimestre-calendário, e os créditos provenientes de entradas de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização, escriturados no trimestre-calendário.**

As disposições normativas da IN SRF n.º 210/2002, transcritas acima, foram reproduzidas pela IN SRF n.º 313/2003, a qual em seu art. 18, delimitou, de forma inequívoca, o ressarcimento aos créditos de IPI apurado ou escriturados no trimestre-calendário, conforme dispositivo transcrito abaixo:

Art. 18. A utilização do crédito presumido dar-se-á:

I - primeiramente, pela dedução do valor do IPI devido pelas operações no mercado interno do estabelecimento matriz da pessoa jurídica;

II - a critério do estabelecimento matriz da pessoa jurídica, o saldo resultante da dedução descrita no inciso I poderá ser transferido, no todo ou em parte, para outros estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, da mesma pessoa jurídica;

III - **não existindo os débitos de IPI referidos no inciso I ou remanescendo saldo credor após o aproveitamento na forma dos incisos I e II, é permitida a utilização, de conformidade com as normas sobre ressarcimento em espécie e compensação previstas em ato específico da SRF, a partir do primeiro dia subsequente ao trimestre-calendário** em que o crédito presumido tenha sido:

a) escriturado no livro Registro de Apuração do IPI, caso se trate de matriz contribuinte do imposto; ou

b) apurado, caso se trate de matriz não contribuinte do IPI.

§ 1º A utilização do crédito presumido de conformidade com o disposto nos incisos I e II poderá se dar ao final do mês em que foi apurado.

§ 2º O crédito presumido do IPI somente poderá ser utilizado na forma prevista no inciso III, após a entrega, pela pessoa jurídica cujo estabelecimento matriz tenha apurado o referido crédito, do Demonstrativo do Crédito Presumido (DCP) relativo ao trimestre-calendário de sua apuração.

Como se vê, a IN SRF nº 313/2003 trás as mesmas restrições introduzidas desde a IN SRF nº 210/2002, delimitando o ressarcimento aos créditos escriturados no trimestre-calendário de referencia, ou seja, encerrado o trimestre o contribuinte deveria requerer o ressarcimento ou compensação através da PER/DCOMP mãe.

Posteriormente, a IN SRF nº 210/2002 foi revogada pela IN SRF nº 460, de 2004, que manteve, em seu art. 16 e parágrafos, as mesmas regras anteriores. Sucedendo a IN SRF nº 460, sobrevieram as Instruções Normativas nº 600, de 2005, e 900, de 2008, todas elas dispendo que, dos créditos relativos a entradas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização, somente são passíveis de ressarcimento aqueles escriturados no trimestre-calendário.

A Instrução Normativa RFB que atualmente disciplina a matéria é a 1717/2017, que em seu art. 40 dispõe que:

Art. 40. Na hipótese de remanescerem, **ao final do trimestre-calendário**, créditos do IPI passíveis de ressarcimento depois de efetuadas as deduções e transferências admitidas na legislação, a pessoa jurídica **poderá requerer à RFB o ressarcimento do saldo credor ou utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a tributos administrados pela RFB. (grifou-se)**

Portanto, após a entrada em vigor da IN nº 210/2002, somente é passível de ressarcimento o saldo credor composto **pelos créditos escriturados no trimestre em referência**. Ou seja, o saldo credor acumulado do trimestre anterior não pode ser objeto de pedido relativo a outro trimestre posterior. Assim, cada PER/DCOMP deve ter como saldo credor passível de ressarcimento apenas aquele do trimestre indicado como trimestre de referência (trimestre de apuração).

Além disso, o saldo credor de um trimestre-calendário se não integralmente aproveitado na forma de ressarcimento/compensação (arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996), pode e deve ser transportado para o período subsequente, mas apenas para compensação com débitos do imposto na conta gráfica do IPI, e não para compor o saldo credor ressarcível do

trimestre-calendário seguinte, vale dizer, o saldo credor apurado em um trimestre não é ressarcível em relação aos trimestres subsequentes.

Tal determinação não é preciosismo nem formalismo, uma vez que o pedido acumulado de saldos de períodos anteriores implicaria uma dificuldade extrema de controle dos créditos. E justamente por tal motivo é que o legislador ordinário delegou competência à RFB para editar normas regulamentares acerca da forma de aproveitamento desse crédito, que desvirtua o princípio da não-cumulatividade, a que alude o art. 11 da Lei 9.799/99.

E sendo norma de renúncia fiscal, deve ser interpretada literalmente.

Na esteira de tal entendimento tem se posicionado a jurisprudência do CARF ao longo dos anos, cujas ementas seguem transcritas:

**Acórdão n.º 9303-008.894**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/12/2000 a 28/02/2001

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS BÁSICOS DO IPI. SALDO CREDOR ACUMULADO AO FINAL DO TRIMESTRE-CALENDÁRIO.

**O art. 11 da Lei n.º 9.779/99 expressamente prevê que somente é passível de ressarcimento o saldo credor acumulado ao final do trimestre-calendário, condicionante, assim, que não se configura como mera formalidade.** (Processo n.º 10840.002293/2002-00, Rel. Conselheira Érika Costa Camargos Autran, j. em 16 de julho de 2019). (**grifou-se**)

**Acórdão n.º 9303-008.675**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

ESCRITA FISCAL. SALDO CREDOR ACUMULADO. TRIMESTRES-CALENDÁRIO ANTERIORES. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. VEDAÇÃO LEGAL.

Admite-se a manutenção, na escrita fiscal, do crédito de IPI remanescente de outros trimestres-calendário e sua utilização para dedução de débitos do IPI de períodos subsequentes da própria empresa ou da empresa para a qual o saldo for transferido. Contudo, **apenas o saldo credor correspondente ao crédito básico escriturado no mesmo trimestre-calendário pode ser objeto de pedido de ressarcimento/compensação.** (Processo n.º 17878.000255/2009-01, Rel. Presidente em exercício Rodrigo da Costa Póssas, j. em 16/05/2019). (**grifou-se**)

**Acórdão n.º 3002-001.161**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

PER/DCOMP. RESSARCIMENTO DO IPI. VERIFICAÇÃO ELETRÔNICA.

**Somente são passíveis de ressarcimento os créditos escriturados no trimestre-calendário, após a dedução prioritária dos débitos do IPI decorrentes das saídas de produtos tributados.**

DIREITO CREDITÓRIO. CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DA PROVA.

A restituição e/ou compensação de indébito fiscal com créditos tributários está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito, cujo ônus é

do contribuinte. (Processo n.º 13888.911141/2011-24, Rel. Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, j. em 16 de março de 2020). (**grifou-se**)

Nas ementas dos arestos transcritos, está claro o entendimento de que o ressarcimento de IPI só se aplica aos créditos decorrentes das aquisições realizadas e escrituradas no trimestre a que se refere, devendo ser excluído o saldo credor de trimestres anteriores.

No mais, trago ainda os seguintes tópicos:

- A demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário

A comprovação da existência de direito creditório líquido e certo é inerente à certificação da legítima e correta compensação, conforme se depreende do art. 170 da Lei n.º 5.172, de 26 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – 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.

O CTN remete à lei ordinária e, nos casos em que ela atribuir à autoridade administrativa, a função de estabelecer condições para que as compensações possam vir a ser realizadas.

Neste sentido, a regra replicada no inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996:

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.

(...)

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

(...)

VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal;

(Grifo e negrito nossos)

De clareza cristalina a regra para compensação de créditos tributários por apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP): demonstração da certeza e liquidez.

Nesta toada, a demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar é condição sine qua non para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência do crédito, sua extensão e, por óbvio, a certeza e liquidez que o torna exigível.

Ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento.

- Do Ônus da Prova.

Coloque-se, inicialmente, que no que se refere à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil, in verbis:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I. - recair sobre direito indisponível da parte;

II. - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

O dispositivo transcrito é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, vez que a obrigação de provar está expressamente atribuída à Autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. **A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil**". (original não destacado)<sup>1</sup>

Sobre ônus da prova em compensação de créditos transcrevo entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de n.º 9303-005.226, a qual me curvo para adotá-la neste voto:

<sup>1</sup> Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações.

- Do reconhecimento do direito creditório pleiteado condicionado à apresentação de documentos comprobatórios.

A intimação fiscal para esclarecimentos, nas hipóteses de restituição/compensação, trata, em verdade, de faculdade atribuída à autoridade administrativa competente para decidir sobre o crédito utilizado, dado que, conforme já fartamente esclarecido, a prova do indébito tributário resta a cargo do sujeito passivo. Nesse sentido dispõe, expressamente, a legislação de regência vigente a partir da implementação da restituição/compensação por meio de declaração:

Instrução Normativa SRF nº210, de 30 de setembro de 2002:

“Art. 4o A autoridade competente para decidir sobre a restituição poderá determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo, a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004:

“Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa SRF Nº 600, de 28 de dezembro de 2005:

“Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB nº900, de 30 de dezembro de 2008:

“Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012:

“Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017:

Art. 161. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório:

- à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos; e
- à verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.

A prova requerida em favor da pessoa jurídica consiste nos fatos registrados na escrituração e comprovados por documentos hábeis, conforme art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 923. 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 n.º 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).” (destaques acrescidos)

Como visto da legislação transcrita, a escrituração, por si só, ou seja, quando desacompanhada dos documentos a ela pertinentes, não é suficiente para comprovar os registros ali efetuados. Veja-se a jurisprudência:

“REGISTROS CONTÁBEIS - Devem ser amparados por documentos hábeis, quais sejam, aqueles que tem os requisitos e qualidades indispensáveis para comprovar os lançamentos contábeis e produzir os efeitos jurídicos, sendo insuficiente para comprová-los simples declarações de técnico de contabilidade.” [1º CC Ac. 103-20.008, DOU de 17/08/99]

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, prescreve a observância da guarda dos documentos que devem acobertar a escrituração, nos seguintes termos:

“Art. 195 - (omissis)

Parágrafo único - os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

Nesse mesmo diapasão são as disposições constantes do art. 4º do Decreto- lei n.º 486, de 3 de março de 1969, tomado como base legal do artigo 264 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 4º. O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.”

E também as disposições do art. 37 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.”

E não basta apenas juntar um documento ou um conjunto de documentos, ainda que volumoso. É preciso estabelecer uma relação entre os documentos e o fato que se pretende provar. Nesse sentido, vale-se das lições de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no Direito Tributário, 2008, p. 179):

Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o, fato probando. (destaques acrescidos)

Assim, provar por meio de documentos não se encerra na apresentação desses, mas exige que sejam apresentados juntamente com uma argumentação que estabeleça uma relação de implicação entre os documentos e o fato que se pretende provar. A simples juntada de documentos não produz prova, ou seja, não resulta no reconhecimento do fato que se pretende provar.

Portanto, no caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, à contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito.

E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros.

- Momento da apresentação das provas.

Pela luz da legislação processual brasileira, quer judicial ou administrativa, é defeso às partes apresentar prova documental em momento diverso do estabelecido na norma processual.

No do Processo Administrativo Fiscal na data da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade – a menos que (§ 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972):

- a) Fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Neste sentido, a inteligência do art. 17 do Decreto 70.235/1972 toda a matéria de defesa deve ser alegada na impugnação/manifestação de inconformidade, de modo que há preclusão para elencar novos elementos fáticos em sede recursal.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

#### Da lição do Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho:

Sabemos que as provas devem estar em conjunto com as alegações, formando uma união harmônica e indissociável. Uma sem a outra não cumpre a função de clarear a verdade dos fatos.

Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Mais para que a prova seja bem valorada, se faz necessária uma dialética eficaz. Ainda mais quando a valoração é feita em sede de recurso.

Por isso que se diz que o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. As razões do recurso são elemento indispensável ao órgão julgador, para o qual se dirige, possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. O simples ato de acostar documentos desprovidos de argumentação não permite ao julgador chegar a qualquer conclusão acerca dos motivos determinantes do alegado direito requerido.

Não se pode olvidar que a produção de provas é facultada às partes, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surge para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão, isto porque, o processo é um caminhar para frente, não se admitindo, em regra, realização de instrução probatória tardia, pertinente a fases já ultrapassadas.

Daí, não tendo sido produzida a tempo, em primeira instância, não se admite que se faça em fases posteriores, sem que haja justificativa plausível para o retardo.

Dinamarco afirma que o direito à prova não é irrestrito ou infinito:

A constituição e a lei estabelecem certas balizas que também concorrem a traçar-lhes o perfil dogmático, a principiar pelo veto às provas obtidas por meio ilícitos. Em nível infraconstitucional o próprio sistema dos meios de prova, regido por formas preestabelecidas, momentos, fases e principalmente preclusões, constitui legítima delimitação ao direito à prova e ao seu exercício. Falar em direito à prova, portanto, é falar em direito à prova legítima, a ser exercido segundo os procedimentos regidos pela lei.

Portanto, já em sua Manifestação de Inconformidade / Impugnação perante o órgão a quo, a Recorrente deve reunir todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido.

Atentando-se para o presente caso, não se vislumbra qualquer fundamento fático ou jurídico trazido pela Recorrente capaz de alterar a conclusão em torno do direito ao crédito alcançada no despacho decisório e mantida pela decisão recorrida.

O presente pleito carece de provas relacionadas à apresentação de documentos da **ESCRITA FISCAL no momento propício** – junto à Manifestação de Inconformidade - que demonstrem o alegado.

Portanto, mesmo que desconsiderados os argumentos já trazidos, o Recorrente não faz prova do seu direito.

Quanto às alegações da recorrente de eventual violação aos princípios da vedação do confisco, razoabilidade ou da proporcionalidade, respeita a matéria cuja discussão é estranha à competência deste Colegiado.

Com efeito, na via administrativa o exame da lide há de se ater apenas à aplicação da legislação vigente, sendo descabido pronunciar-se sobre a validade ou constitucionalidade dos atos legais, matéria que se encontra afeta ao Supremo Tribunal Federal, como se verifica dos artigos 102, I, “a” e III, “b”, da CRFB, estando pacificada no âmbito administrativo através da Súmula CARF nº 2, a seguir:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

(assinado digitalmente)

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.

