



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.722578/2017-01
ACÓRDÃO	3201-012.535 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	M DIAS BRANCO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 09/07/2004 a 04/10/2013

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO.

Somente se acolhem os Embargos de Declaração quando demonstrada, de forma inequívoca, a ocorrência, no acórdão embargado, de omissão, contradição ou obscuridade. A omissão sobre aspecto sobre o qual deveria ter se pronunciado a turma pode ser saneada com a complementação do acórdão na análise dos embargos.

OMISSÃO. MATÉRIA APRECIADA.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Quando a matéria é claramente apreciada de modo fundamentado, considerando os fatos verificados, descabe acolher embargos de declaração por falta de menção expressa de um argumento apresentado no recurso.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão em relação ao argumento de inexistência de equiparação entre os regimes de crédito escritural e de indébito certificado por decisão judicial, acrescentando-se a seguinte ementa ao acórdão nº 3201-011.248:

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.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR – Relator

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk Aguiar, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hécio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

O contribuinte em epígrafe apresentou embargos de declaração em face do acórdão 3201-011.248, de 24/10/2023, que foram admitidos parcialmente. Aproveita-se o relatório e análise elaborados por ocasião do exame de admissibilidade:

Alega a Embargante que o julgado teria incorrido em **omissões**, a saber:

DA PRIMEIRA OMISSÃO. DO NÃO ENFRENTAMENTO DO ARGUMENTO DE IMPOSSIBILIDADE DE SIMPLES GLOSA DOS VALORES QUE TERIAM SIDO UTILIZADOS NO MERCADO INTERNO. INTELIGÊNCIA DA NOTA PGFN Nº 547/2015

- A homologação parcial da compensação deu-se, dentre outros motivos, porque a autoridade fiscal entendeu que, do indébito certificado judicialmente (recolhimento a maior de PIS/COFINS-importação), deveria ser deduzido o montante que teria sido utilizado no mercado interno para dedução de PIS/COFINS-faturamento. Em seu recurso voluntário (tópico 2.5), a contribuinte demonstrou que esse entendimento é equivocado, dentre outras razões, porque não corresponde ao procedimento adequado. Com efeito, como esclarecido na petição recursal, não pode o Ilmo. auditor fiscal impor óbice ao cumprimento da

decisão transitada em julgado para fins de limitar seu alcance aos créditos que, no entender do fisco, não teriam sido utilizados como desconto na apuração de PIS/COFINS-faturamento. **O correto seria a autoridade fiscal homologar a compensação e, paralelamente - leia-se, por meio de outro procedimento fiscal -, glosar através de auto de infração os créditos lançados na escrita que ele entende indevido, conforme reconhecido pela própria PGFN através de sua Nota nº 547/2015.** Todavia, ao julgar o recurso voluntário, esse CARF não se debruçou sobre esse argumento, tendo apenas citado o Parecer Normativo COSIT nº 1/2017, que entendeu pela possibilidade de a Administração Tributária analisar a efetiva existência do indébito reconhecido por decisão judicial.

DA SEGUNDA OMISSÃO. DA INEXISTÊNCIA DE EQUIPARAÇÃO ENTRE OS REGIMES DE CRÉDITO ESCRITURAL E DE INDÉBITO CERTIFICADO POR DECISÃO JUDICIAL

- O último argumento deduzido em sede de recurso voluntário foi o de que, ao simplesmente glosar o crédito descontado de PIS/COFINS-faturamento no bojo da compensação, a autoridade fiscal findou por, indevidamente, fazer equivaler o regime jurídico da repetição de indébito com o do crédito escritural, prejudicando a atualização do crédito alusivo ao regime da repetição de indébito. A decisão concluiu por repetir os fundamentos do acórdão proferido pela DRJ, que, por sua vez, concluiu pela inexistência de litígio a ser apreciado porque "os créditos reconhecidos foram objeto de atualização pela SELIC". **No entanto, ao assim decidir, esse CARF deixou de enfrentar a diferenciação feita pela ora embargante, em seu recurso voluntário, entre o que foi argumentado e o que foi analisado pela DRJ.**

DA TERCEIRA OMISSÃO. DA NATUREZA PREVENTIVA DO MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO. EFEITOS MERAMENTE PROSPECTIVOS

- O segundo fundamento que motivou a homologação apenas parcial da compensação em questão foi o de que a decisão judicial transitada em julgado não abrangeria o indébito decorrente de operações praticadas pelas incorporadas. Quanto a esse particular, a contribuinte demonstrou que o fundamento é equivocado porque deixa de levar em consideração duas particularidades. A primeira é que, na espécie, a coisa julgada originou-se de mandado de segurança preventivo e, portanto, tem efeitos prospectivos, assegurando todos os créditos existentes na data da compensação, sejam eles decorrentes de crescimento orgânico (aumento de vendas e operações, e.g.) ou inorgânico (incorporação, fusão etc). A segunda, que a sucessão ocorreu no curso do processo judicial, de modo que, ao tempo da coisa julgada, as incorporadas já integravam a própria lide.

- O acórdão ora embargado, todavia, não deu provimento ao recurso voluntário quanto a esse particular, repetindo, inclusive mediante transcrição, o entendimento de primeira instância. Segundo restou decidido, "o estabelecimento da empresa incorporada somente poderá aproveitar a coisa

julgada que favorecia a empresa incorporadora para reger futuras relações jurídicas, mas não poderá se valer para aquelas nascidas antes do advento da sucessão empresarial". Desse modo, assim como a decisão de primeira instância, o acórdão ora embargado não enfrentou as diferenças do caso concreto. Com efeito, **ainda que se entenda que, de um modo geral, as ações judiciais não produzem efeitos em relação às incorporadas, isso não afasta, de modo automático, a possibilidade de se reconhecer que, especificamente no caso dos autos, houve essa produção de efeitos, uma vez que (a) a coisa julgada originou-se de mandado de segurança preventivo e (b) a incorporação ocorreu antes da formação da coisa julgada.**

Pois bem.

Alega a Embargante que o acórdão embargado incorreu em omissões. A primeira, quanto à alegação de que o correto, no caso em exame, seria a autoridade fiscal homologar a compensação e, paralelamente, glosar através de auto de infração os créditos lançados na escrita que ela entende indevidos; a segunda, quanto ao argumento de que a autoridade fiscal fez equivaler o regime jurídico da repetição de indébito com o do crédito escriturai; e, finalmente, a terceira, quanto à alegação de que a decisão judicial transitada em julgado não abrangeria o indébito decorrente de operações praticadas pelas incorporadas.

A decisão embargada está assim redigida:

(...)

Com relação à primeira omissão, os parágrafos que a Embargante transcreve nos embargos para demonstrar ter suscitado o tema no recurso voluntário simplesmente comprovam o contrário do que se alega: não se aludiu à impossibilidade de não homologação da compensação e a posterior cobrança dos créditos glosados via auto de infração. Confira-se:

(...)

Ainda que assim não fosse, a expressa referência ao Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 31 de março de 2017, já responde, a nosso juízo, a questão, uma vez que pacificou o entendimento de que, não obstante a sua vinculação ao que decidido pelo Poder Judiciário, não se pode deferir pedidos de restituição sem prévia análise quanto à existência do direito creditório.

A segunda omissão diz com a alegação de que a autoridade fiscal fez equivaler o regime jurídico da repetição de indébito ao do crédito escritural.

Com efeito, a Embargante alegou, no recurso voluntário, não poder a "autoridade fiscal simplesmente compensar o valor relacionado ao indébito tributário reconhecido em favor de manifestante, relativo ao recolhimento a maior de PIS/COFINS-Importação, com o valor do crédito escritural apurado no período, porque a repetição do indébito e o crédito escritural possuem regimes jurídicos

distintos". **Todavia, no acórdão embargado, tratou-se da incidência da taxa Selic sobre os créditos reconhecidos, mas não do tema proposto.**

Quanto à derradeira omissão, a Embargante de fato tratou, no recurso voluntário, acerca das particularidades que, segundo entende, deveriam ter sido consideradas na decisão embargada — **a coisa julgada originou-se de mandado de segurança preventivo e a incorporação ocorreu antes da formação da coisa julgada:**

(...)

Tais particularidades não foram apreciadas no acórdão embargado.

Diante do exposto, com base nas razões acima expostas e com fundamento no art. 116, § 1º, do Anexo ao RICARF, **ACOLHO EM PARTE os Embargos de Declaração, apenas quanto ao argumento de que a autoridade fiscal fez equivaler o regime jurídico da repetição de indébito com o do crédito escritural e à alegação de que a decisão judicial transitada em julgado não abrangeria o indébito decorrente de operações praticadas pelas incorporadas.**

Desse modo, os embargos foram admitidos quanto às seguintes questões, o que implica a verificação da questão (procedência dos embargos e, se caso, mérito) pela Turma de julgamento:

- DA INEXISTÊNCIA DE EQUIPARAÇÃO ENTRE OS REGIMES DE CRÉDITO ESCRITURAL E DE INDÉBITO CERTIFICADO POR DECISÃO JUDICIAL;
- DA NATUREZA PREVENTIVA DO MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO. EFEITOS MERAMENTE PROSPECTIVOS.

As razões e o mérito do recurso voluntário serão destacados no voto, caso se confirme omissão que implique em análise da matéria.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro MARCELO ENK DE AGUIAR, Relator.

Passa-se, diretamente, a análise dos dois pontos suscitados.

1 - DA INEXISTÊNCIA DE EQUIPARAÇÃO ENTRE OS REGIMES DE CRÉDITO ESCRITURAL E DE INDÉBITO CERTIFICADO POR DECISÃO JUDICIAL.

A Embargante alegou, no recurso voluntário, não poder a *"autoridade fiscal simplesmente compensar o valor relacionado ao indébito tributário reconhecido em favor de*

manifestante, relativo ao recolhimento a maior de PIS/COFINS-Importação, com o valor do crédito escritural apurado no período, porque a repetição do indébito e o crédito escritural possuem regimes jurídicos distintos".

Já o acórdão embargado aferiu:

Contudo, a M DIAS utilizou quase a totalidade dos valores recolhidos a título de Pis-importação e Cofins-importação na apuração de seu Pis e Cofins não-cumulativos. Creditou-se dos valores, inclusive a parcela incidente sobre base de cálculo que excedeu o valor aduaneiro. Assim, antecipou sua utilização, uma vez que foram pagos, na compensação escritural, informando esta apuração em Dacon.

Por fim, buscou obter, com as DComp apresentadas, uma segunda utilização para os mesmos créditos já aproveitados. A Recorrente optou por antecipar sua utilização. Não há que se falar em oposição aos contornos da coisa julgada. A base de cálculo pretendida foi reconhecida na sentença judicial. Os valores pagos (em sua totalidade) foram informados em sua apuração, resultando valores inferiores de Pis e Cofins não-cumulativos.

De fato, é possível considerar que houve omissão de fundamentos na decisão. Registre-se, porém, que não resta muito claro a intenção do contribuinte. A intenção seria usar o crédito duas vezes? Nada foi apresentado de comprovação adicional, sendo que a carência de comprovação já foi devidamente tratada nas decisões constantes dos autos.

De toda a forma, cumpre complementar a decisão em resposta aos embargos.

A Lei 9.430/1996 regulou a compensação, inclusive de créditos decorrentes de ação judicial:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013) (Vide Lei nº 14.690, de 2023)

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

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

(...)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos

de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).

(gn).

O reconhecimento de crédito está sujeito à liquidez e certeza, na forma prevista no 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)

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos dêste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. (Artigo incluído pela Lcp nº 104, de 2001).

(gn)

Com relação aos créditos judiciais, após o trânsito em julgado da ação que deu origem ao crédito, o contribuinte tem a faculdade de optar pelo recebimento do crédito por via de precatório ou proceder à compensação tributária, não sendo possível a execução judicial concomitantemente à restituição ou compensação administrativa. Em complemento, o STJ também fixou o entendimento através da Súmula abaixo:

Súmula nº 461 do STJ: O contribuinte pode optar por receber, **por meio de precatório** ou **por compensação**, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado. [gn].

Assim como não pode o detentor do crédito executá-lo nas duas esferas, ou em duplicidade no judiciário, tampouco poderia, por óbvio, utilizar duas vezes o mesmo crédito administrativamente.

Por seu lado, as Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 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. Sem prejuízo à forma de utilização descrita, nos termos do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, os créditos vinculados a receitas de exportação, originalmente, e demais com previsão legal posterior, também podem ser objeto de

ressarcimento ou compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições.

Cumprе ressaltar que a Lei nº 10.865/2004, que instituiu a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação, em seu art. 15, também 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, de 2002, e o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Ou seja, nos termos do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, o crédito surge em razão da importação, mas sua utilização se dá no mercado interno.

Posteriormente, por meio do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, restou expresso que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência da Contribuição para o PIS/ Pasep e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. Nos termos do art. 16 da Lei nº 11.116/2005, **o saldo de créditos** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurado na forma do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, poderá ser objeto de compensação ou pedido de ressarcimento em dinheiro. Com a edição da Lei nº 11.116/2005, os créditos apurados em razão do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, e vinculados a receitas de exportação, também se tornaram passíveis de compensação ou ressarcimento segundo as regras do art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

O crédito passível de ressarcimento, quando permitido na lei, **é sempre o saldo não utilizado**, podendo ser solicitado a qualquer tempo dentro do prazo decadencial. Sobre o Perdcomp, dispunha a IN RFB 1.717/2017:

Art. 56. O pedido de ressarcimento e a declaração de compensação devem ser efetuados mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição ou de Ressarcimento, constante do Anexo I desta Instrução Normativa, ou mediante o formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV desta Instrução Normativa.

§ 1º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário; e

II - **ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre-calendário, líquido das utilizações por desconto.**

§ 2º A declaração de compensação deverá ser precedida do pedido de ressarcimento.

Destarte, resta claro que, no caso, o pedido de ressarcimento era feito pelo saldo. Após findo o trimestre, deve ser transmitido o ressarcimento com o saldo existente e atestado nas declarações (seja o Dacon ou, depois, acompanhando a escrituração digital, a EFD-Contribuições).

Seja judicial ou administrativo, o valor a restituir/ressarcir é apurado pelo saldo do crédito. A dedução de seus débitos realizada pela empresa não se confunde com a compensação de ofício, realizada pela RFB, quando constatados débitos definitivamente constituídos. Cumpre citar o Parecer Cosit RFB 01/2017, em apoio:

Ementa

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.

(...)

Fundamentos:

(...)

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.

(...)

35.2 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).

Ilustrativo citar as ementas de duas decisões deste Carf:

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

Período de apuração: 01/06/2010 a 31/10/2013

COFINS-IMPORTAÇÃO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. RESTITUIÇÃO.

Não pode ser exercido mediante restituição o direito creditório relativo aos valores pagos que se tornaram indevidos em virtude da declaração de inconstitucionalidade no RE nº 559.937/RS, que excluiu da base de cálculo da Cofins-importação os valores do ICMS e da própria contribuição, e que estejam à disposição do sujeito passivo submetido ao regime de não-cumulatividade da Cofins, por força do Parecer Normativo Cosit nº 1/2017.

Aplica-se ao PIS a ementa da COFINS.

(Processo 10855.721646/2015-11; acórdão 3302-008.149; sessão de 30/01/2020; 1ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

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.

(Processo 10384.901295/2017-86; acórdão 3201-008.352; sessão de 29/04/2021; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

Assim, descabível a alegação de regimes diversos de realização para aproveitamento em duplicidade de crédito, ou para impedir o desconto do crédito aproveitado.

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).

É de se conhecer dos embargos para sanar a omissão com a explicação acima, e acrescentar a última ementa acima citada ao decidido.

2 DA NATUREZA PREVENTIVA DO MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO. EFEITOS MERAMENTE PROSPECTIVOS.

Na apreciação do indébito das incorporadas, não reconhecido, a decisão administrativa não teria considerado a particularidade de que o mandado de segurança é preventivo, assegurando todos os créditos existentes na data da compensação, uma vez possuir efeitos prospectivos. Ainda, no momento do trânsito em julgado, já havia ocorrido a sucessão.

Considera-se necessário recuperar algumas informações da matéria litigada para verificar em detalhes o que foi apreciado e se a questão já está abarcada na análise do acórdão proferido.

A impetração do mandado de segurança se deu em 2009. As incorporações de interesse ocorreram de 2012 a 2013. A segurança foi denegada e foi negado provimento à apelação. O processo judicial foi remetido às Cortes Superiores. O trânsito em julgado ocorreu em 2016, na linha da matéria decidida pelo STF em repercussão geral.

No RE 559.937, com julgamento do mérito em 10/2014, o STF decidiu pela 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 Nota PGFN/CASTF nº 547/2015 definiu os termos para adoção administrativa.

Após o pedido de habilitação, a empresa solicitou o crédito no Perdcomp inicial em 24/06/2016 (perdcomp nº 09892.46736.240616.1.3.57-0604).

Quanto aos créditos pleiteados, veja-se que não houve plena comprovação dos próprios créditos da empresa originária, M. Dias Branco. Por outro lado, não se deixou de reconhecer créditos para as incorporadas. Apenas, se considerou o prazo de 05 anos do pagamento indevido até o pleito da incorporada (em 06/2016). Veja-se o caso da incorporada Indústria de Alimentos Bom Gosto, incorporada em dezembro de 2013, em relação à qual foram aceitos os créditos indicados, aferidos desde 02/2012, descontado apenas o já utilizado.

Assim, o que busca a empresa com essa alegação é o reconhecimento de créditos de incorporadas em período anterior à incorporação e anterior ao mês de 06/2011 (05 anos antes do pedido).

Pois bem, observe-se a análise realizada. Primeiro, é citado trecho do despacho decisório, cuja transcrição é bem sintetizada aqui:

“11 É cediço que a sociedade incorporadora sucede a incorporada em todos os direitos e obrigações. É o que estabelece os arts. 227 da Lei nº 6.404/76 e 1.116 do Código Civil.

(...)

20. Sendo assim, nos casos em que não há decisão judicial própria dispondo de forma mais benéfica, o contribuinte tem o direito a requerer administrativamente a restituição de indébito ou utilizá-lo em compensação, submetendo-se, nesse caso, ao prazo decadencial de cinco anos contados da data do pagamento, conforme dispõe o art. 168 do Código Tributário Nacional.

21. Portando, no presente feito, no que concerne aos créditos das incorporadas, por não terem sido parte na ação judicial em comento, a apreciação da legitimidade e disponibilidade limitar-se-á aos pagamentos por elas realizados no prazo de cinco anos retroativos a 24/06/2016, data da transmissão do PER/DCOMP inicial nº 09892.46736.240616.1.3.57-0604.

Assim prossegue a análise do pelo Carf do recurso voluntário:

Verificou-se a limitação da apreciação dos créditos oriundos de incorporadas ao prazo de cinco anos da data de transmissão do PER/DCOMP inicial. Não houve a apresentação, por parte da Interessada, de qualquer documento que demonstrasse decisão judicial mais benéfica a ser aplicada.

Com a incorporação, ocorre nos processos existentes que envolvem a incorporada, a sucessão processual. Nesta situação a incorporadora assume a qualidade de parte litigante. De se registrar que não há nos autos documentos ou informações que indiquem processo impetrado pela incorporada passível de sucessão pela incorporadora.

Por outro lado, as ações impetradas pela incorporadora não alcançam a pessoa jurídica da incorporada em período anterior ao evento da sucessão empresarial. Vale lembrar que a Fiscalização analisou os créditos das incorporadas relativos aos cinco anos anteriores à data da transmissão da PER/DCOMP inicial (24/06/2016) – retroagindo a período anterior às incorporações (feitas em 2012 e 2013). A extinção da personalidade jurídica das incorporadas ocorreu somente a partir da sucessão empresarial.

Quando se está diante de uma regra-matriz de incidência tributária com aptidão para incidências múltiplas ou continuativas, o estabelecimento da empresa incorporada somente poderá aproveitar a coisa julgada que favorecia a empresa incorporadora para reger futuras relações jurídicas, mas não poderá se valer para aquelas nascidas antes do advento da sucessão empresarial.

Os embargos querem fazer crer que não foi analisada a particularidade da ação, o caráter preventivo, ou que se estabeleceu alguma limitação aos efeitos do mandado de segurança. Porém, não se negou eficácia executiva ao mandado de segurança. Tampouco se deixou de considerar que créditos pretéritos ao ajuizamento da ação poderiam ser compensados. Veja-se que o cálculo foi extensivo em relação ao período com relação à impetrante.

A incorporadora pode pleitear os créditos das incorporadas. O que não foi reconhecido foram os efeitos pretéritos. A decisão claramente entendeu que tal situação era independente do tipo de ação. Desse modo, entende-se inexistir omissão sobre a matéria litigada.

É de se pontuar ainda dois aspectos.

Primeiro, cabe lembrar que, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ. *1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585)* - o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Segundo, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Ricarf – Portaria MF 1.634/2023) expressamente prevê a possibilidade de utilização da *ratio decidendi* da decisão *a quo* no § 12 do art. 114, inexistindo irregularidade no decidido.

3 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por acolher parcialmente os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão em relação ao argumento de inexistência de equiparação entre os regimes de crédito escritural e de indébito certificado por decisão judicial, acrescentando-se a seguinte ementa ao acórdão nº 3201-011.248:

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.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR