



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.900005/2020-94
ACÓRDÃO	3102-002.816 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REPRESENTACOES SANTISTA LIMITADA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

RESSARCIMENTO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE. A previsão de homologação tácita do § 5º, do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, não se aplica aos pedidos de ressarcimento.

RESSARCIMENTO. REGIME NÃO CUMULATIVO. REFERÊNCIA A CRÉDITOS GERADOS EM PERÍODOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

O direito ao ressarcimento de créditos apurados no regime não cumulativo de PIS/COFINS são regidos pelo § 4º, do art. 6º, e art. 15, da Lei nº 10.833/2003, e art. 16, da Lei nº 11.116/2005, sendo necessário que seja formalizado o pedido de ressarcimento por trimestre de apuração, nos termos dos art. 32, da IN RFB nº 1.300/2012.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A retificação de PER somente pode ser procedida no curso da análise do crédito pleiteada pela Autoridade Tributária, sendo matéria imprópria de tratamento no curso do contencioso fiscal.

JURISPRUDÊNCIA. DOUTRINA. EFEITOS.

As lições doutrinárias e os julgados, administrativos e judiciais, apresentados pela Recorrente não vinculam a Administração Pública.

ART. 112, CTN. INAPLICABILIDADE.

O art. 112 do Código Tributário Nacional aplica-se tão somente em caso de dúvidas quando da interpretação da “lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades”, temática estranha ao presente litígio.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Karoline Marchiori de Assis (relatora). Designado o conselheiro Jorge Luís Cabral para redigir o voto vencedor.

Sala de Sessões, em 11 de março de 2025.

Assinado Digitalmente

Karoline Marchiori de Assis – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Luis Cabral, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Marcelo Enk de Aguiar (substituto[a] integral), Karoline Marchiori de Assis, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Fabio Kirzner Ejchel, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcelo Enk de Aguiar.

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 04:

Trata-se de Despacho Decisório (fls. 2.106/2.107), exarado em desfavor do sujeito passivo em epígrafe, que não reconhece o direito creditório pleiteado por meio do Pedido de Ressarcimento – PER nº 22369.36823.130115.1.1.10-9573,

transmitido em 13/01/2015. O crédito é oriundo de COFINS Não-Cumulativa – Mercado Interno, apurado no período de 4º trimestre/2013, no valor de R\$ 3.417.939,54, mas foi indeferido integralmente.

O Despacho Decisório em apreço tratou dos seguintes PER:

Pedido de Ressarcimento nº	Processo SCC nº	Crédito Solicitado	Contribuição	Trimestre	Ano	Glosa	Autorizado Crédito
13086.59727.140115.1.1.10-1202	10480.900006/2020-39	849.895,32	PIS	4	2013	849.895,32	0,00
22369.36823.130115.1.1.10-9573	10480.900005/2020-94	3.417.939,54	COFINS	4	2013	3.417.939,54	0,00

A autoridade tributária explica que foi realizada análise da escrituração fiscal e das informações apresentadas no SPED pela empresa. Diante da auditoria realizada pelo Serviço de Fiscalização da DRF/Recife para apuração dos créditos da empresa, face à determinação de análise dos referidos PER pelo Acórdão proferido no agravo 0812095-86.2019.4.05.0000, do Tribunal Regional Federal da 5ª. Região, se concluiu pela inexistência dos créditos pleiteados, pelos motivos consubstanciados no Relatório Fiscal (fls. 171/174), que compõe o Despacho Decisório.

No relatório em questão, consta que a DACON e a EFD Contribuições estavam zeradas, sem informações de notas fiscais, créditos ou débitos. O Auditor-Fiscal responsável pelo procedimento explica que o contribuinte foi intimado eletronicamente para regularizar a situação, mas apenas retificou a DACON de outubro/2013 e ainda assim não foram informadas as origens dos créditos.

A autoridade tributária relata que, posteriormente, o contribuinte, em atendimento à Intimação durante o procedimento fiscal, apresentou documentação evidenciando que os créditos pleiteados são referentes ao período de 06/2011 a 12/2012 que não foram aproveitados anteriormente, mas estão dissociados do 4º trimestre/2013, portanto, não poderiam ser incluídos no referido trimestre, por força do art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

Diante destes fatos, a fiscalização propôs o indeferimento total dos Pedidos de Ressarcimento do PIS e COFINS em questão, tendo juntadas ao processo digital nr.10480.721828/2020-55 todas as informações e demais documentos utilizados neste procedimento fiscal.

O Auditor-Fiscal relata, no Despacho Decisório, que o contribuinte foi cientificado do Relatório Fiscal e em 07/04/2020 apresentou petição e documentos para tentar reverter o entendimento da fiscalização. Logo, para que se evitasse qualquer alegação de cerceamento ao direito de defesa, tal requerimento foi submetido à fiscalização e, mesmo com os novos documentos apresentados, foi mantido o entendimento quanto à inexistência do direito creditório, em razão do seguinte:

“...os documentos apresentados pela empresa já haviam sido analisados anteriormente e que não havia novos documentos a influir no seu entendimento; Que as informações do SPED da empresa não apresentam créditos para compor o valor solicitado no 4º trimestre/2013; Que em verdade o valor dos créditos pretendidos pela empresa se refere a créditos

apurados em períodos anteriores ao 4º trimestre/2013 e solicitados como se deste período fossem.”

Além desses aspectos, o Auditor-Fiscal, na apreciação da referida petição (Informação Fiscal de fl. 2.099/2.100), destaca que “não há o que se falar em revisão de ofício, pois não houve nenhum ato praticado pela Autoridade Tributária que mereça a citada revisão, em virtude do erro ter sido cometido pelo contribuinte” e que “não há suporte legal para se falar em homologação do crédito, pois não existem DCOMP’s relacionadas aos PER’s, exigência legal citada pelo próprio Contribuinte no item 5.1, seguinte.”

A autoridade tributária, no ato denegatório, reafirma que “os documentos que embasam os créditos a que a empresa alega fazer jus referem-se ao período compreendido entre 06/2011 e 12/2012. Assim, esta deveria ter apurado, em cada trimestre deste período, a existência de créditos de PIS e COFINS passíveis de ressarcimento e não simplesmente juntar todos os créditos para solicitá-los como sendo créditos de períodos anteriores quando poderiam ter sido solicitados em cada trimestre em que foram constituídos”.

Em razão de todo o exposto, conclui pelo indeferimento dos pedidos de ressarcimento de créditos em apreço.

Da manifestação de inconformidade

Cientificado do Despacho Decisório em 01/06/2020, o contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade em 02/06/2020 com as razões de defesa que serão expostas a seguir, em síntese.

O contribuinte alega inicialmente a tempestividade de sua reclamação com fundamento no art. 7º da Portaria RFB nº 543/2020, que trata da suspensão dos prazos processuais em razão da COVID-19.

Em seguida, afirma que o Despacho Decisório em apreço não merece prosperar, pois “incidiu em equívocos, uma vez que não foram observados os princípios da verdade material e da razoabilidade, previstos na Lei nº 9784/1999, que devem nortear o processo administrativo; nem tão pouco foram obedecidos os ditames dos arts. 147, §2º e 149, VIII, do CTN, uma vez que a empresa comprovou a materialidade dos créditos solicitados no pedido de ressarcimento, mediante os documentos anexados ao termo de resposta de fls. 161/170, impressos e digitalmente gravados em CD e que apenas foram anexados ao Processo Administrativo nº 10480.721828/2020-55, através da petição de fls. 187/2101, protocolada em 21/04/2020, pela suplicante.”

Diz que em 26/12/2017, por meio “Termo de Intimação nº de Rastreamento 128922957”, a Receita Federal, reconhecendo a existência de créditos, intimou a empresa apenas para corrigir uma inconsistência em seu DACON no que diz

respeito ao valor, não apontando nenhuma outra inconsistência, e que o contribuinte realizou a correção, retificando o DACON, fazendo referência aos documentos supracitados juntados ao PAF nº 10480.721828/2020-55.

Afirma que, em resposta ao termo de intimação no âmbito do citado processo administrativo fiscal, “a empresa conseguiu localizar as notas fiscais, DMI’s e demais documentos das importações realizadas, que estão detalhadas na planilha do item 3, bem como as informações relativas à apuração do valor total dos créditos estão devidamente escrituradas e homologadas no sistema da Receita Federal”, mas que somente foram juntados ao processo após requerimento da empresa, protocolado em 21/04/2020.

Alega que há outro equívoco, pois diz que “o PER/DCOMP foi apresentado em setembro/2019, no entanto, conforme consta no próprio PERDCOMP (doc. anexado aos autos), o mesmo foi protocolado no dia 13 de janeiro/2015, sendo assim nos termos dos parágrafos 4º e 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, ocorreu a homologação tácita dos referidos créditos no dia 13 de janeiro/2020, por já ter sido superado o prazo de 5 (cinco) anos da data dos seus protocolos”.

Adiante diz que não houve descumprimento pela contribuinte do referido artigo 16 da Lei nº 11.116/2005 e nem tão pouco da Instrução Normativa RFB nº 1.300 de 20/11/2012, que regulamentou o dispositivo legal, vigente na época dos pedidos de ressarcimento, pois, no seu entender, “cada pedido de ressarcimento deverá se referir a um único trimestre-calendário; e ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por desconto ou compensação. E foi exatamente desta forma que a contribuinte, Representações Santista Ltda., fez os pedidos de ressarcimento”. Detalha o seguinte:

“2.2 - A empresa pediu em janeiro de 2015, o ressarcimento dos seus créditos de COFINS, referindo-se a um único trimestre-calendário, o 4º trimestre de 2013, efetuando o pedido pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, que correspondeu ao crédito líquido obtido pela empresa, após utilizações por desconto ou compensação, no período de junho/2011 até dezembro/2012.”

Aduz que, conforme o próprio Despacho Decisório ratifica, os créditos de períodos anteriores poderiam ter sido solicitados em cada trimestre em que foram constituídos, “mas não foram, e o fato dos créditos não terem sido solicitados em cada trimestre em que foram constituídos, não invalida o direito da empresa, até mesmo porque a solicitação de saldo remanescente de crédito não aproveitado, em períodos anteriores, é legalmente permitida, de acordo com o artigo 15, § 2º, da Lei nº 10.685/2004.”

Defende que exerceu o direito de aproveitamento do crédito dentro dos 5 anos (art. 168, CTN), tendo em vista que poderia requerer a restituição até junho/2016. Explica ainda o seguinte:

2.7 Os créditos solicitados são decorrentes do pagamento da COFINS-Importação, realizados pela empresa no período de junho/2011 a dezembro/2012, em razão da importação de carne bovina para revenda no território nacional, nos termos da Lei nº 10.865/2004, que em seus artigos 15 e 18, autorizou as pessoas jurídicas sujeitas à apuração da COFINS não-cumulativa, nos termos da Lei nº10.833/2003, como no caso da suplicante, a descontarem os créditos nas operações de importação, e inclusive, no §2º do citado artigo 15 da Lei nº 10.865/2004, há a autorização para que os créditos não aproveitados em determinado mês, possam sê-lo nos meses subsequentes.

Diz que “o único lapso da empresa, que pode ser apontado, foi no preenchimento do pedido, tendo em vista que houve um erro de digitação, pois o período de referência deveria ter sido o 4º. Trimestre de 2012 e não 4º. Trimestre de 2013, uma vez que se trata de créditos obtidos e não aproveitados pela empresa, até dezembro/2012”, mas, os documentos apresentados comprovam seu direito ao crédito relativo ao período de 06/2011 a 12/2012.

Conforme demonstra abaixo, entende que é descabida a alegação de falta de informação dos créditos nas declarações da empresa, pois tudo foi apresentado por meio da DICON, obrigação vigente até dezembro/2013, quando foi extinta por meio da IN RFB nº 1.441, de 20 de janeiro de 2014, em substituição pela EFD – Escritura ação Fiscal Digital da Contribuição:

REPRESENTAÇÕES SANTISTA LTDA.
DEMONSTRATIVOS DE APURAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – DICON'S ENTREGUES

2011							
CNPJ	Nº RECIBO ORIGINAL	Nº RECIBO RETIFICADOR	DICON	DATA INICIAL	DATA FINAL	TIPO	DATA DA ENTREGA
11.603.289/0001-50	26.16.52.88.33-29	25.36.68.87.47.09	Mensal	01/06/2011	30/06/2011	Retificador	09/05/2013
11.603.289/0001-50	07.02.04.25.08.97	39.71.84.43.34.72	Mensal	01/07/2011	31/07/2011	Retificador	09/05/2013
11.603.289/0001-50	38.39.25.43.24.66	27.32.78.51.26.75	Mensal	01/08/2011	31/08/2011	Retificador	09/05/2013
11.603.289/0001-50	41.42.09.40.74.09	03.83.93.55.08.74	Mensal	01/09/2011	30/09/2011	Retificador	09/05/2013
11.603.289/0001-50	36.78.19.33.48.59	15.71.49.81.79.03	Mensal	01/10/2011	31/10/2011	Retificador	09/05/2013
11.603.289/0001-50	05.70.39.36.11.08	18.87.54.18.44.60	Mensal	01/11/2011	30/11/2011	Retificador	09/05/2013
11.603.289/0001-50	26.92.96.06.34.08	28.04.96.95.14.06	Mensal	01/12/2011	31/12/2011	Retificado	09/05/2013
2012							
11.603.289/0001-50	ND 0000300201306095508		Mensal	01/01/2012	31/01/2012	Retificador	09/05/2013
11.603.289/0001-50	ND 0000300201305290491		Mensal	01/02/2012	29/02/2012	Retificador	09/05/2013
11.603.289/0001-50	18.86.15.10.04.37	01.14.17.09.43.03	Mensal	01/03/2012	31/03/2012	Retificador	09/05/2013
11.603.289/0001-50	37.90.73.13.89.97	16.36.61.03.01.15	Mensal	01/04/2012	30/04/2012	Retificador	09/05/2013
11.603.289/0001-50	32.91.56.56.70.38	34.68.38.01.18.30	Mensal	01/05/2012	31/05/2012	Retificador	09/05/2013
11.603.289/0001-50	34.57.28.30.20.73	39.98.02.75.17.04	Mensal	01/06/2012	30/06/2012	Retificador	09/05/2013
11.603.289/0001-50	10.46.90.84.20.00	06.01.95.62.20.49	Mensal	01/07/2012	31/07/2012	Retificador	10/05/2013
11.603.289/0001-50	23.81.85.57.10.13	14.26.56.50.08.25	Mensal	01/08/2012	31/08/2012	Retificador	10/05/2013
11.603.289/0001-50	10.05.15.23.96.57	22.10.07.38.92.55	Mensal	01/09/2012	30/09/2012	Retificador	10/05/2013
11.603.289/0001-50	ND 0000300201305279576		Mensal	01/10/2012	31/10/2012	Retificador	10/05/2013
11.603.289/0001-50	ND 0000300201305285527		Mensal	01/11/2012	30/11/2012	Retificador	10/05/2013
11.603.289/0001-50	ND 0000300201305290931		Mensal	01/12/2012	31/12/2012	Retificador	10/05/2013

Diante disso, alega que, “se houve erro da contribuinte, este foi apenas formal, e nesse caso, constatado erro de fato no preenchimento do PERDCOMP, cabe a retificação de ofício pela autoridade fiscal, nos termos do art. 147, §2º e 149, VIII do CTN.” Cita jurisprudência do CARF e do TRF 5ª Região que admite o reconhecimento do erro de fato no preenchimento do PER/DCOMP (indicação de crédito de pagamento indevido ou a maior ao invés de saldo negativo).

Do Pedido

Pede que seja reanalisado o Despacho Decisório para:

1 – Considerar na motivação da decisão os elementos probatórios apresentados no termo de resposta de 12/03/2020, que não foram considerados pelo Ilmo. Auditor da Receita Federal, no Relatório Fiscal referente ao TPDF Nº 04.1.01.00-2020- 00003-1 e do PAF nº 10480.721828/2020-55;

2 – Se necessário, realizar diligência ou perícia documental. E para tanto, indica como perito assistente, o Sr. GUSTAVO AFONSO PEREIRA, brasileiro, Contador, inscrito no CRC/PE sob o nº 0179320924, com endereço na Rua Antônio Paes Barreto, nº 455, Galpão 1, Bairro da Imbiribeira, Recife, Pernambuco.

3 – Retificar o PER em questão, de ofício por esta autoridade administrativa, para que passe a constar como período de referência, o 4º Trimestre de 2012. Além disso, seja reconhecido e deferido o direito creditório da empresa, mesmo que não haja a retificação de ofício, uma vez que houve apenas mero erro de preenchimento do PER/DCOMP e o crédito foi comprovado em sua materialidade.

4 – Reconhecer e deferir o direito creditório da empresa, em razão da ocorrência da homologação tácita dos referidos créditos no dia 13 de janeiro/2020, por já ter sido superado o prazo de 5 anos da data do seu protocolo que foi realizado em 13 de janeiro/2015.

Protesta, por fim, a posterior juntada de documentos, caso sejam necessários para o exercício do seu direito de defesa.

Consta ainda dos autos a decisão judicial, proferida pelo juízo da Justiça Federal da 3ª Região, em sede do mandado de segurança nº 5001670-24.2022.4.03.6102, a qual determinava à autoridade impetrada, no prazo de 5 (cinco) dias, que providenciasse a distribuição dos autos do processo administrativo nº 10480.900005/2020-94 e nº 10480.9000006/2020-39 à DRJ com atribuição para analisar as manifestações de inconformidade apresentada pela impetrante.

Cumprida a referida sentença em 28/04/2022, o instrumento foi agravado e foi proferida nova decisão, em 02/06/2022, determinando “à autoridade coatora que proceda à análise das Manifestações de Inconformidade, apresentadas nos PAs 10480.900005/2020-94 e nº 10480.9000006/2020-39, no prazo de 30 dias.” Os documentos constam do e-dossiê nº 13032.443592/2022-49.

É o relatório.

Importa destacar a seguinte informação fornecida pela Contribuinte, às fls. 169, em sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal – 01, TDPF 04.1.01.00-2020-00003-1:

Vale ressaltar que em novembro/2017, a suplicante aderiu ao Programa Especial de Regularização Tributária – PERT, da MP nº 783/2017, convertida na Lei nº 13.496/2017, perante a Receita Federal e quitou o parcelamento com os referidos créditos do PIS Nãoacumulativo e parte dos créditos da COFINS Não-cumulativa, ficando ainda um saldo a ser restituído, nos valores relacionados abaixo, que inclusive estão no SPED de 2018, anexo:

PER/DCOMP	Tipo de Crédito	Valor reconhecido na intimação R\$	Valor utilizado no PERT R\$	Valor disponível para ressarcimento R\$
22369.36829.130115.1.1.11-9573	COFINS	3.417.939,54	445.874,86	2.972.064,68
13086.59727.140115.1.1.10-1202	PIS	849.895,32	849.895,32	0,00

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 04 julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade acima referida, de modo a não reconhecer o direito creditório da Contribuinte, por meio do Acórdão nº 104-008.539 – 2ª TURMA/DRJ04, assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

PER/DCOMP. RESSARCIMENTO. REGIME NÃO CUMULATIVO. PEDIDO POR TRIMESTRE-CALENDÁRIO E LÍQUIDO DAS UTILIZAÇÕES POR DESCONTO.

Cada pedido de ressarcimento deverá referir-se a um único trimestre calendário e ser efetuado pelo saldo credor remanescente ao fim de cada trimestre, líquido das utilizações por desconto, não se admitindo o ressarcimento em um único pedido relativo ao saldo credor acumulado em diversos meses.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

JURISPRUDÊNCIA. DOUTRINA. EFEITOS As decisões administrativas ou judiciais restringem-se aos casos julgados e às partes que figuram no processo que resultou a decisão e assim, como as teses doutrinárias ou jurisprudências, não se constituem, por si só, normas complementares contidas no art. 100 do Código Tributário Nacional, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, salvo as hipóteses expressamente previstas no art. 19-A da Lei 10.522/2002.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. AUSÊNCIA DE REQUISITOS.

Quando o julgamento não necessite de esclarecimentos adicionais ou o pedido de diligência não atenda aos requisitos do inc. IV, art. 16 do Dec. 70.235/72,

indefere-se o requerimento do contribuinte por ser considerado prescindível para o julgamento da lide.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

PER/DCOMP. RESTITUIÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE. Nos casos de PER/DCOMP transmitidas visando a restituição ou ressarcimento de tributos, não há que se falar em homologação tácita por falta de previsão legal. Restituição e compensação se viabilizam por regimes distintos. Logo, o prazo estipulado no §5º do art. 74 da Lei n. 9.430/1996 para a homologação tácita da declaração de compensação não é aplicável aos pedidos de ressarcimento ou restituição.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em face da decisão acima, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário perante este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) no qual alegou, em síntese, que há quatro supostos equívocos no Acórdão recorrido, quais sejam:

1. Entendimento de que os créditos objeto do PER/DCOMP não foram homologados tacitamente;
2. Entendimento “de que cada pedido de ressarcimento deverá se referir a um único trimestre-calendário e ser efetuado pelo saldo credor remanescente ao fim de cada trimestre, líquido das utilizações por desconto, não se admitindo o ressarcimento em um único pedido relativo ao saldo credor acumulado em diversos meses”;
3. Equívoco relativo à análise da materialidade dos créditos sob litígio e à possibilidade de retificação de ofício do PER;
4. Equívoco relativo ao pedido de diligência e posterior produção de mais provas.

A Recorrente também argumentou que a jurisprudência e doutrina devem orientar a decisão administrativa e defendeu a aplicação do art. 112, do Código Tributário Nacional.

Ademais, no âmbito do Processo em epígrafe, a Contribuinte dirigiu a este CARF petição por meio da qual solicitou a tramitação prioritária dos Processos Administrativos nº 10480.900005/2020-94 (COFINS) e 10480.900006/2020-39 (PIS), com fulcro no fato de o sócio/titular da empresa ser idoso, tendo 92 anos quando da apresentação da referida petição.

Aos autos do presente Processo também foi juntada decisão judicial, proferida pela 8ª Vara Federal (Cível) da Seção Judiciária do Distrito Federal, no bojo do Processo nº 1008729-

41.2025.4.01.3400, Mandado de Segurança, impetrado pela Contribuinte “para compelir o PRESIDENTE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF e o COORDENADOR-CHEFE DA CEGAP – COORDENAÇÃO DE GESTÃO DO ACERVO DE PROCESSOS a adotar todas as medidas necessárias para imediato processamento, análise e julgamento dos recursos voluntários apresentados nos Processos Administrativos nº 10480.900005/2020-94 e nº 10480.9000006/2020-39”, como consta do relatório da referida decisão, da qual importa destacar o que segue:

Dessa forma, DEFIRO EM PARTE A LIMINAR para determinar às autoridades impetradas que distribuam os recursos voluntários apresentados nos Processos Administrativos nº 10480.900005/2020-94 e nº 10480.9000006/2020-39, no prazo de até 30 (trinta) dias, a contar da ciência da presente decisão, bem como para que adotem todas as medidas necessárias, dentro de suas atribuições, para seu processamento e análise.

Diante da manifesta ilegitimidade passiva do PRESIDENTE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF e o COORDENADOR-CHEFE DA CEGAP – COORDENAÇÃO DE GESTÃO DO ACERVO DE PROCESSOS, quanto ao pedido de julgamento do recurso, INDEFIRO A PETIÇÃO INICIAL e NÃO RESOLVO O MÉRITO, com base no art. 330, II, c/c o art. 485, I, do CPC.

Finalmente, foi juntada aos autos cópia da petição inicial do Mandado de Segurança mencionado, impetrado pela Contribuinte.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Karoline Marchiori de Assis**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de modo que deve ser conhecido.

1. Homologação Tácita do Pedido de Ressarcimento

Dentre os argumentos carreados na Manifestação de Inconformidade apresentada pela Contribuinte, estava a alegação de que teria havido a homologação dos créditos objeto do pedido de ressarcimento subjacente ao presente litígio, em decorrência do fato de o período que consta entre a data de transmissão do PER e o data da ciência do despacho decisório correlato ser superior a cinco anos. Tal argumento fundamenta-se no disposto no art. 74, §§ 4º e 5º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Segundo entendimento do julgador *a quo*, as mencionadas normas cuidam apenas da homologação tácita da Declaração de Compensação em virtude de decurso de prazo, de maneira que essa possibilidade não se aplica a pedidos de ressarcimento, o que impede que se conclua pela homologação tácita do PER em questão, ao qual não há Declaração de Compensação associada.

Em seu Recurso Voluntário, a Contribuinte reitera seu entendimento de que o art. 74, §§ 4º e 5º, da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser aplicado ao seu caso, o que teria acarretado a homologação tácita de seu pedido de ressarcimento. Afinal, decorreram mais de cinco anos entre o protocolo do referido pedido, ocorrido em 13 de janeiro de 2015, e a data da ciência do Despacho Decisório, qual seja, 1º de junho de 2020.

Todavia, não assiste razão à Recorrente.

Primeiramente, importa trazer à baila o teor dos parágrafos 4º e 5º, do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 74. (...)

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

De fato, como entendeu o Acórdão recorrido e como se pode depreender da literalidade do § 5º acima transcrito, a previsão de homologação tácita em questão aplica-se apenas à Declaração de Compensação, porquanto não há qualquer referência, no dispositivo sob análise, de extensão dessa previsão ao Pedido de Ressarcimento. A esse respeito, vale transcrever excerto do voto da Conselheira Denise Madalena Green, no Acórdão nº 3302-013.997:

Ressalte-se que a Declaração de Compensação DCOMP e o Pedido de Restituição/Ressarcimento PER são declarações diferentes com efeitos também diversos. Assim, não cabe aplicar ao Pedido de Ressarcimento a homologação tácita prevista para a Declaração de Compensação.

A compensação se viabiliza por via de um regime declaratório (Declaração de Compensação), enquanto que o ressarcimento se viabiliza por um regime de requerimento (Pedido de Restituição/Ressarcimento), sendo a compensação operada e satisfeita de imediato, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, ao passo que o valor do ressarcimento pleiteado não é entregue imediatamente ao contribuinte, havendo a necessidade de uma decisão explícita e nunca tácita da Administração Tributária.

(CARF, Processo nº 13656.900449/2013-30, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3302-013.997, Sessão de 29 de janeiro de 2024)

Como é cediço, qualquer processo administrativo, inclusive os não litigiosos, devem observância ao princípio da duração razoável do processo, nos termos do art. 5º LXXVIII, da Constituição Federal. Além disso, vale fazer alusão ao prazo previstos no art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007:

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

Não obstante essa previsão de que as decisões administrativas sejam proferidas em até 360 dias, não há, na referida lei e em nenhuma outra, disposição que permita que se considerem tacitamente homologados pedidos de ressarcimento não analisados no mencionado prazo. Nesse sentido tem caminhado a jurisprudência deste CARF, conforme se pode depreender das ementas de acórdãos abaixo:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão legal para homologação tácita do pedido de ressarcimento no prazo de 5 anos. O artigo 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996 cuida de prazo para homologação de declaração de compensação, não sendo aplicável por analogia, por ausência de semelhança entre os institutos.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus de comprovar a existência, a certeza e a liquidez do direito creditório cujo reconhecimento se pretende.

(CARF, Processo nº 11831.005666/2003-49, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3102-002.723, Sessão de 17 de setembro de 2024)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS(IPI)

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

PRELIMINAR. DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE.

A homologação tácita não se aplica aos Pedidos de Ressarcimento (PER), pelo decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data de sua transmissão e a da apreciação pela autoridade administrativa, mas apenas e tão somente à Declaração de Compensação.

ESCRITURAÇÃO DE CRÉDITOS ILEGÍTIMOS. GLOSA.

É ilegítima a escrituração de créditos do IPI com base em notas fiscais ideologicamente falsas, emitidas por empresas “noteiras”, inexistentes de fato, “de fachada”, com interpostas pessoas no quadro societário, conhecidas como

“laranjas”, em amplo contexto de interposição de pessoas para ocultação do real beneficiário de operações fraudulentas de desvio de papel importado com imunidade do referido imposto.

(CARF, Processo nº 10882.900322/2014-30, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-011.690, Sessão de 20 de março de 2024)

Ante o exposto, voto pela manutenção do acórdão recorrido na parte em que considerou descabido o reconhecimento de homologação tácita do pedido de ressarcimento em questão.

2. Pedido de Ressarcimento Relativo a Créditos Apurados em Diferentes Períodos

Chega-se aqui, ao cerne do debate, como bem pontuado pelo julgador de primeira instância: *“O cerne da lide está no indeferimento do PER, em razão do crédito pleiteado ser incompatível com o período de apuração objeto do ressarcimento, além das obrigações acessórias que evidenciam o crédito, a DACON e a EFD Contribuições estarem zeradas relativas ao 4º trim/2013”*.

De acordo com o Acórdão recorrido, a ora Recorrente adotou procedimento indevido para pleitear o ressarcimento dos créditos em questão, a contrariar o disposto no art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, dispositivo que apenas teria o condão de admitir “pedido de ressarcimento do saldo credor acumulado ao fim de cada trimestre e não do saldo credor acumulado ao longo de diversos meses, como foi a pretensão do recorrente”.

Reconhece o julgador *a quo* que o art. 15, § 2º, da Lei nº 10.865, de 2004, autoriza que créditos não aproveitados em determinado mês possam sê-lo em meses subsequentes. Entretanto, entende esse julgador que essa norma deve ser interpretada em harmonia com o já citado art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, e conclui que o aproveitamento de créditos referido no art. 15, § 2º, da Lei nº 10.865, de 2004, não pode ocorrer pela via do pedido de ressarcimento, vez que este não pode abarcar saldo de créditos não utilizados por período superior a um trimestre. Nessa toada, segue trecho do voto do relator do Acórdão guerreado:

Uma coisa é o aproveitamento do crédito, que se dá pela sua utilização na dedução da contribuição devida no mês de apuração, podendo ser realizado por diversos meses, ao longo de 5 anos a partir de sua constituição, regra determinada pelo art. 15, § 2º, da Lei nº 10.685/2004. Outra coisa é a utilização do crédito por meio do pedido de ressarcimento, que tem seu critério temporal limitado ao saldo credor apurado ao fim de cada trimestre, também respeitado o prazo de 5 anos de sua constituição, norma definida pelo art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

Com isso, quando o contribuinte decide pedir o ressarcimento do crédito não aproveitado, ao invés de utilizá-lo em meses subsequentes em sua escrita para

deduzir a contribuição apurada mensalmente, é necessário cumprir a exigência do art. 16 da Lei nº 11.116/2005. Logo, afastado a interpretação do contribuinte de que o art. 15, § 2º, da Lei nº 10.685/2004 poderia lhe assegurar o direito de pedir o ressarcimento, sem a observância do critério temporal (saldo acumulado ao final de cada trimestre) determinado pelo art. 16 da Lei nº 11.116/2005, pois não representa o melhor entendimento para o caso.

Irresignada, insiste a Contribuinte, em seu Recurso Voluntário, que o art. 15, § 2º, da Lei nº 10.865, de 2004, que não foi revogado pelo art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, lhe assegura o direito de pleitear o ressarcimento de crédito de COFINS-Importação não aproveitado anteriormente. Ademais, esclarece que o ressarcimento solicitado diz respeito a pagamentos de COFINS-Importação, feitos no período de junho de 2011 a dezembro de 2012, devido à importação de carne bovina para revenda no mercado nacional, salientando que os artigos 15 e 18 da Lei nº 10.865, de 2004, lhe autorizam a descontar os créditos nas operações de importação.

Também aduz a Recorrente que, a rigor, seu pedido de ressarcimento referiu-se a um único trimestre (4º trimestre de 2013), em relação ao qual solicitou ressarcimento do saldo credor remanescente, e destaca que “o saldo credor acumulado diz respeito ao crédito não utilizado nos meses/trimestres seguintes e vira saldo credor acumulado no trimestre de referência”.

Assiste razão à Recorrente quanto ao entendimento de que está em pleno vigor o art. 15, § 2º, da Lei nº 10.865, de 2004, o qual assegura o direito de aproveitar, em meses subsequentes, crédito não aproveitado em determinado mês. Ou seja, esse dispositivo não foi revogado pelo art. 16, da Lei nº 11.116, de 2005. A fim de se demonstrar esse entendimento, cumpre transcrever os dispositivos citados:

Lei 10.865, de 2004:

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei**, nas seguintes hipóteses:

I - bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

(...)

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. (grifo nosso)

Lei 11.116, de 2005:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004**, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei. (grifo nosso)

Não há que se falar em antinomia entre os dispositivos citados. O art. 16, da Lei nº 11.116, de 2005, não veicula hipótese autorizativa de creditamento, em vez disso, trata apenas de possíveis destinações (compensação e ressarcimento) a serem dadas ao saldo credor da Contribuição ao PIS e da COFINS apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Por outro lado, esse último dispositivo – como se pode depreender do próprio art. 16, da Lei nº 11.116, de 2005 – veicula norma autorizativa de apuração de crédito.

Portanto, em não havendo antinomia, não há que se buscar método para resolvê-la. Logo, entende-se que tem razão a Contribuinte, ao afirmar que o art. 15, § 2º, da Lei nº 10.865, de 2004, não foi revogado pelo art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, uma vez que o conteúdo deste não é incompatível com o daquele.

A fim de corroborar esse entendimento, vale anotar que dispositivos de teor semelhante àqueles mencionados convivem no bojo de uma só lei. É exatamente isso que ocorre com os seguintes dispositivos da Lei nº 10.833, de 2004:

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

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. (grifo nosso)

Observa-se, portanto que, assim como faz o art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, veicula norma autorizativa de creditamento. Ambas, aliás, fazem referência expressa à possibilidade de se descontarem crédito. Similarmente, assim como o art. 16 da Lei 11.116, de 2005, o art. 6º, §1º e §2º, da Lei nº 10.833, de 2004, dispõe sobre possíveis destinações a serem dadas aos créditos apurados. E, finalmente, da mesma forma que o art. 15, §2º, da Lei nº 10.865, de 2004, dispõe que o “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, assim também faz o art. 3º, §4º, da Lei nº 10.833, de 2003.

Frise-se, assim, que não há que se falar em antinomia entre art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, e o art. 16 da Lei 11.116, de 2005. Logo, estando aquele em vigor, resta evidente que, de fato, está assegurado aos contribuintes o direito de aproveitar, em meses subsequentes, créditos apurados na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004.

Não obstante, ainda cumpre analisar se é possível que um único pedido de ressarcimento possa compreender o saldo credor acumulado em diversos meses. A fim de se iniciarem as considerações a esse respeito, vale transcrever as seguintes observações de Tatiana Midori Migiyama:

Por fim, como mencionado, os créditos não aproveitados em determinado mês poderão ser utilizados nos meses subsequentes (cf. art. 15, § 2º, da Lei n. 10.865, de 2004), atendo-se, todavia, ao prazo prescricional de cinco anos. Ademais, em regra:

(...)

- **Somente são utilizados para abatimento de PIS e Cofins no regime não cumulativo, não podendo ser objeto de compensação e/ou**

ressarcimento, salvo se houver alguma lei expressamente em sentido contrário.¹ (grifo nosso)

Como salienta a autora, os créditos oriundos de PIS/COFINS-importação, em regra, somente são passíveis de utilização para abatimento de PIS e COFINS no regime não cumulativo, de maneira que a autorização para compensação e ressarcimento deve decorrer expressamente de lei. Neste ponto, impõe-se se se voltem as atenções para o art. 16 da Lei 11.116, de 2005, que deve ser mais uma vez transcrito:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004**, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei. (grifo nosso)

Está-se, portanto, diante de norma que expressamente autoriza o ressarcimento de créditos provenientes de PIS/COFINS-importação. Todavia, não se pode ignorar o disposto na parte final do inciso II, acima, segundo o qual o pedido de ressarcimento requer a observância da “legislação específica aplicável à matéria”, o que remete à Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, que estava em vigor à época da apresentação do pedido de ressarcimento em questão, cujo art. 32 ostentava a seguinte redação:

Art. 32 . O pedido de ressarcimento a que se referem os arts. 27 a 30 será efetuado mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante formulário acompanhado de documentação comprobatória do direito creditório. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1425, de 19 de dezembro de 2013)

(...)

§ 2º Cada pedido de ressarcimento deverá:

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

¹ MIGIYAMA, Tatiana Midori. Capítulo 6 – Créditos de PIS e COFINS na importação de bens e serviços. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BERGAMINI, Adolpho. **PIS e COFINS na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não-cumulativo**. 6. ed. São Paulo: MP, 2024. p. 968.

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

Resta evidente, portanto, que, nos termos da legislação tributária específica aplicável à matéria, cada pedido de ressarcimento deve “referir-se a um único trimestre-calendário”. Entretanto, não se pode verificar nesse dispositivo a exigência de que os créditos objeto do pedido de ressarcimento tenham sido apurados no trimestre em questão, como entendeu necessário o julgador *a quo*:

Em mesma sintonia, a Instrução Normativa nº 1300, de 20 de novembro 2012, norma vigente à época, determina que **cada pedido de ressarcimento deve se referir a um único trimestre e o saldo credor reivindicado deve ser apurado também naquele trimestre, não sendo, portanto, admitido o acúmulo de créditos de diversos trimestres em um único pedido de ressarcimento**, conforme abaixo: (grifo nosso)

Desse modo, entende-se que assiste razão à Recorrente, quando esta afirma, em seu Recurso Voluntário, que o pedido de ressarcimento, embora deva referir-se a um único trimestre-calendário, não precisa fazer referência a créditos apurados nesse mesmo trimestre. Não obstante, cabe fazer alusão a decisões deste CARF que entendem, até mesmo, ser desnecessária apresentação de pedido de ressarcimento para cada trimestre-calendário:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008 CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, **o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre**. As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de “Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração. Também a EFDPIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (COFINS).

Precedente do CARF. Tendo a DRF e a DRJ se recusado a apreciar o mérito dos créditos extemporâneos, devem ser anuladas ambas as decisões para evitar supressão de instância e permitir que seja proferido novo despacho decisório. Recurso voluntário provido em parte.

(CARF, Processo nº 12585.000262/2010-18, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3401-013.649, Sessão de 26 de novembro de 2024) (grifo nosso)

Ementa(s)Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

PRESCRIÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. PIS E COFINS.

Dada natureza complexiva dos fatos geradores das contribuições ao PIS e à Cofins e o fato de se aperfeiçoarem no último dia do mês de apuração, deve ser considerado como termo inicial para contagem da prescrição o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração.

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170.

Nos termos do julgamento do REsp 1.221.170, sob o rito dos repetitivos, o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica produtiva desempenhada pelo contribuinte.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. UNIFORMES E SERVIÇOS DE LAVANDERIA.

Possibilidade de utilização de créditos decorrentes de gastos com uniformes e serviços de lavanderia, por se enquadrarem no conceito de insumos.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. DIÁRIAS. SERVIÇOS DE FRETE.

Impossibilidade de utilização de créditos decorrentes de gastos com diárias relacionadas a fretes, por não se enquadrarem no conceito de insumos.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

A sistemática de tributação não cumulativa do PIS e da Cofins, prevista nas Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, permite o desconto de créditos vinculados a despesas com frete, porém exclusivamente referente às operações de venda, não contemplando os fretes decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou (não podendo mais ser caracterizado como insumo) e a operação de venda ainda não ocorreu, sendo tais movimentações de mercadorias realizadas apenas para atender a necessidades logísticas ou comerciais.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE RETIFICAÇÃO PRÉVIA. POSSIBILIDADE.

Na forma do art. 3º, §4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

PROCESSO DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE Tratando-se de processo de iniciativa do contribuinte é dele o ônus de comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

(CARF, Processo nº 15504.725709/2018-55, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3402-011.436, Sessão de 28 de fevereiro de 2024) (grifo nosso)

Ora, se os Acórdãos acima admitem que não há necessidade de que cada pedido de ressarcimento se refira a um único trimestre, ou seja, não há necessidade de apresentação de PER único por trimestre, com mais razão se deve reconhecer que o pedido de ressarcimento não precisa, necessariamente, aludir ao trimestre em que os créditos foram gerados. Assim, cabe assinalar que, no caso em questão, a Contribuinte apresentou o pedido de ressarcimento relativo a um único trimestre, qual seja, o 4º trimestre de 2013. Não obstante, esse pedido abarcava um saldo credor composto por créditos decorrentes de importações realizadas em trimestres anteriores, o que, conforme demonstrado, não é vedado pela legislação aplicável.

Ante as considerações acima, voto pela procedência do Recurso Voluntário no que concerne à possibilidade de que um único pedido de ressarcimento compreenda créditos apurados em trimestres anteriores.

3. Ausência de Análise da Materialidade dos Créditos e Impossibilidade de Retificação de Ofício do PER

Eis o terceiro equívoco no qual, segundo a Recorrente, incorreu o Acórdão guerreado:

O TERCEIRO EQUÍVOCO foi quanto à MATERIALIDADE DOS CRÉDITOS DO PEDIDO DE RESSARCIMENTO e quanto à retificação de ofício pela autoridade fiscal, nos termos do art. 147, §2º e 149, VIII do CTN, no caso de se considerar que houve erro de fato no preenchimento do PERDCOMP apresentado; pois em que pese o fato de ter discorrido em seu relatório sobre toda documentação juntada pela suplicante, o julgador considerou que a contribuinte justificou o crédito objeto do ressarcimento apenas com a DACON de outubro/2013; e que não há elementos que demonstrem o alegado de forma cabal, não sendo possível proceder com a retificação de ofício pela autoridade fiscal, para corrigir o equívoco no preenchimento do PER:

Como se pode observar no trecho acima, em verdade, a Recorrente defende ter havido dois equívocos na decisão recorrida, quais sejam, (i) a não análise da materialidade dos créditos pleiteados e (ii) a não retificação de ofício no caso de se ter considerado haver erro de preenchimento do PER/DCOMP apresentado.

Passa-se a apreciar cada um desses supostos equívocos.

3.1. Ausência de Apreciação do Mérito do Direito Creditório

Primeiramente, importa fazer referência ao seguinte trecho do Recurso Voluntário:

Entretanto, ao contrário do que aduz o v. acórdão, **a suplicante em sua manifestação, COMPROVOU A MATERIALIDADE DOS CRÉDITOS DO PEDIDO DE RESSARCIMENTO, pois foram anexados os comprovantes de Arrecadação, emitidos do site da Receita Federal, comprovando os pagamentos da COFINS/IMPORTAÇÃO, bem como todas as notas fiscais, Declarações de Importação e demais documentos referentes às importações, do período de 06/2011 a 12/2012**, conforme relacionados na planilha do item 2 do termo de resposta (docs. de fls., anexados ao termo de resposta de fls. 161/170), não restando dúvidas quanto à existência dos créditos solicitados, com base nos artigos 15 e 18 da Lei nº10.865/2004, os quais inclusive, já haviam sido reconhecidos anteriormente por esta Receita Federal, mediante o Termo de Intimação nº de Rastreamento 128922957, enviado à empresa no dia 26/12/2017.

Embora não se possa concordar com o trecho final da transcrição acima, em que a Recorrente entende ter havido reconhecimento de seus créditos pela Receita Federal do Brasil, pode-se afirmar que, de fato, a Contribuinte acostou aos autos diversos documentos que, em seu entender, teriam o condão de comprovar a materialidade dos créditos. Todavia, o julgador *a quo* não se pronunciou sobre o mérito do alegado direito creditório, por entender que não houve apuração de saldo de créditos no 4º trimestre de 2013, ao qual se refere o pedido de ressarcimento. A esse respeito, tem-se o seguinte trecho do Acórdão recorrido:

O contribuinte se contrapõe, justificando que as DACON do período de jun/2011 a dez/2012 foram devidamente preenchidas com os valores dos créditos pleiteados, **mas tal fato perde relevância para a análise do pedido de ressarcimento do 4º trimestre/2013, pois não houve apuração de créditos próprios do período reivindicado.** (grifo nosso)

Nota-se, portanto, que o julgador de primeira instância entendeu restar prejudicada a análise do mérito dos créditos pleiteados, não procedendo, assim, a esse exame. Nesse mesmo sentido é o seguinte trecho do Despacho Decisório, de fls. 2106 e 2107:

Após analisar a petição e documentos apresentados a fiscalização emitiu a Informação Fiscal de fls. 2104/2105, na qual informa que **os documentos apresentados pela empresa já haviam sido analisados anteriormente e que não havia ovos documentos a influir no seu entendimento**; Que as informações do SPED da empresa não apresentam créditos para compor o valor solicitado no 4º trimestre/2013; Que em verdade o valor dos créditos pretendidos pela empresa se refere a créditos apurados em períodos anteriores ao 4º trimestre/2013 e solicitados como se deste período fossem. Complementou respondendo os itens requeridos pela empresa na petição e manteve o entendimento quanto à inexistência dos créditos solicitados.

Analisando as informações prestadas pela empresa e pela fiscalização demonstra-se que, em verdade, ocorreu um erro procedimental da empresa quando da apresentação dos pedidos. Pela documentação apresentada pode facilmente verificar que os documentos que embasam os créditos a que a empresa alega fazer jus referem-se ao período compreendido entre 06/2011 e 12/2012. Assim, esta deveria ter apurado, em cada trimestre deste período, a existência de créditos de PIS e COFINS passíveis de ressarcimento e não simplesmente juntar todos os créditos para solicitá-los como sendo créditos de períodos anteriores quando poderiam ter sido solicitados em cada trimestre em que foram constituídos.

Ou seja, embora, segundo o trecho acima, a documentação apresentada pela Recorrente tenha sido analisada, não se verificou, no aludido Despacho Decisório ou no Relatório Fiscal acostado ao processo, quaisquer considerações acerca do mérito do alegado direito creditório da Contribuinte. Também aqui, parece a autoridade fiscal ter entendido que essa análise meritória restou prejudicada, haja vista o fato de o não terem sido apurados créditos no trimestre ao qual se referia o pedido de ressarcimento.

Ocorre, no entanto, que, conforme análise desenvolvida no tópico anterior, não se concorda, aqui, que o pedido de ressarcimento da Recorrente estivesse eivado de vício formal, porquanto não se entende que tal pedido deva fazer alusão tão somente a créditos efetivamente apurados no período ao qual se refere o pleito. Logo, entende-se que se faz necessária, sim, a análise da materialidade do direito creditório defendido pela Recorrente. A isso some-se o fato de o processo administrativo ser regido pelo princípio da verdade material, como acertadamente pontuou a Recorrente.

Tendo em vista, todavia, que o mérito do alegado direito creditório não foi analisado nem pela autoridade responsável pelo Despacho Decisório, nem pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 04 quando da análise da Manifestação de Inconformidade da Contribuinte, conclui-se que, em prestígio ao princípio da autotutela administrativa, se impõe a anulação tanto do Despacho Decisório, de fls. 2106 e 2107, quanto do Acórdão de fls. 2169 a 2180, a fim de se evitar supressão de instância e de se garantir o devido processo legal. Afinal, frise-se, embora tivesse a Contribuinte juntado aos autos do presente processo documentos que, alegadamente, teriam o condão de comprovar seu direito creditório, o mérito deste não foi apreciado, vez que se entendeu – tanto no Despacho Decisório quanto no Acórdão recorrido – que o suposto vício formal fulminaria o pedido de ressarcimento em questão, de maneira a prejudicar a análise do mérito dos créditos em questão.

Assim, voto pela procedência do Recurso Voluntário no que concerne à necessidade de análise do mérito do direito creditório em questão, para anular o Despacho Decisório de fls. 2106 e 2107 e o Acórdão recorrido, de modo que os autos do presente processo sejam remetidos à unidade de piso para que se possa proceder à apreciação da materialidade dos créditos subjacentes ao presente processo.

3.2. Retificação de Ofício do PER/DCOMP

Neste ponto, alega a Recorrente que, em se entendendo que seu pedido de ressarcimento estaria eivado de vício formal, este poderia ter sido corrigido de ofício pelas autoridades fiscais. Nesse sentido, argumenta a contribuinte:

Portanto, ainda que se considerasse que houve erro ao solicitar a restituição do saldo credor remanescente no 4º trimestre de 2013, a materialidade do crédito está comprovada e se houve erro da contribuinte, este foi apenas formal, e nesse caso, **constatado erro de fato no preenchimento do PERDCOMP, cabe a retificação de ofício pela autoridade fiscal**, e reconhecimento do direito creditório da empresa, em respeito aos princípios da verdade material e da razoabilidade, previstos na Lei nº 9784/1999, e ainda nos termos dos art. 147, §2º e 149, VIII, do CTN, que assim determinam: (grifo nosso)

Como se pode notar, defende a Recorrente que seria cabível a retificação do PER/DCOMP de ofício pela autoridade fiscal, caso se verificasse vício formal em tal pedido. Ou seja, a Contribuinte entende que eventuais vícios formais em seu pedido de ressarcimento poderiam ter sido superados, o que, supostamente, permitiria o reconhecimento do alegado direito creditório.

Contudo, como se entende, aqui, que (i) é admissível que um pedido de ressarcimento abarque créditos gerados em períodos anteriores, superando-se, portanto, o vício formal que acometeria o pedido de ressarcimento em comento e (ii) determina-se a anulação tanto do Despacho Decisório (fls. 2106 e 2107) quanto do Acórdão recorrido (fls. 2169 a 2180), resta prejudicado o argumento da Contribuinte acerca da retificação de ofício.

Não obstante, vale destacar que referida alegação da contribuinte não mereceria prosperar, uma vez que o contribuinte assenta sua argumentação em dispositivos aplicáveis ao lançamento tributário, temática estranha ao presente processo. Desse modo, tem-se que a Contribuinte fundamenta sua alegação nos artigos 147, §2º e 149, VIII, do CTN, *in verbis*:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sôbre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

(...)

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

(...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

Como se observa, os dispositivos transcritos tratam das possibilidades de retificação e revisão de ofício do lançamento tributário. O art. 147, § 2º, versa sobre a retificação do âmbito do lançamento na modalidade “por declaração”, ao passo que o art. 149 dispõe sobre as hipóteses de lançamento e de sua revisão de ofício. Destarte, considerando que o presente processo não discute lançamentos tributários, não se pode pretender, como defendido pela Recorrente, a aplicação dos dispositivos acima para fundamentar a retificação de ofício de pedido de ressarcimento.

Não obstante, reitera-se que esse ponto resta prejudicado pelas razões acima expostas.

4. Pedido de Diligência e Produção de Provas

Entende a Recorrente que, equivocadamente, o julgador *a quo* indeferiu seu pedido para produção de provas. Nesse sentido, argumenta a Contribuinte em seu Recurso:

O QUARTO EQUÍVOCO foi EM RELAÇÃO AO PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA e PEDIDO PARA A POSTERIOR PRODUÇÃO DE MAIS PROVAS, pois o v. acórdão indeferiu tais pedidos, sob a alegação de que no presente caso, não existe motivo para realização de diligência e perícia, porque nos autos constam todas as informações necessárias e suficientes para o deslinde da questão; e que o contribuinte não juntou aos autos qualquer elemento adicional que pudesse provocar dúvidas quanto ao feito e/ou motivasse um procedimento de diligência.

De fato, por entender que o pedido de ressarcimento estava eivado de vício formal, concluiu o julgador de primeira instância que não se fazia necessária a análise de mérito do direito creditório em questão, como demonstrado acima, o que tornaria prescindível qualquer dilação probatória. Nessa esteira, é o seguinte excerto do Acórdão recorrido:

A realização de diligência e perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de esclarecimentos considerados obscuros no processo. No presente caso, tais motivos são inexistentes, uma vez que nos autos constam todas as informações necessárias e suficientes para o deslinde da questão. O contribuinte não juntou aos autos qualquer elemento adicional que pudesse provocar dúvidas quanto ao feito e/ou motivasse um procedimento de diligência, razão pela qual rejeito a pretensão.

Também aqui, resta prejudicado o pedido de realização de diligências e produção de provas, tendo em vista se decide pela anulação tanto do Despacho Decisório (fls. 2106 e 2107) quanto do Acórdão recorrido (fls. 2169 a 2180). Dessa maneira, caberá à autoridade de piso averiguar se entende necessária a realização de novas diligências ou qualquer outra produção de provas.

5. Jurisprudência e Doutrina

Também argumenta a Recorrente sobre o papel da jurisprudência, sobretudo deste CARF, e da doutrina no julgamento administrativo, como se observa no trecho abaixo:

QUANTO À JURISPRUDÊNCIA E DOCTRINA APRESENTADAS na manifestação de inconformidade da suplicante, o v. acórdão entendeu que as lições doutrinárias e as decisões em temas não sumulados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF também são destituídas de força normativa:

De fato, o julgador *a quo* afirmou que os trechos doutrinários e os julgados apresentados na Manifestação de Inconformidade não vinculam a Administração Pública. Nesse sentido, esclarece o Acórdão recorrido:

Excetuando apreciação de inconstitucionalidade dotada de efeitos erga omnes, Súmula Vinculante, desde que não cancelada (art 103-A,CF/88), ou julgados desfavoráveis à Fazenda Nacional em Recursos Extraordinários com Repercussão Geral (STF) ou Recursos Especiais Repetitivos (STJ), após expressa manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), as decisões da Justiça produzem efeito apenas *inter partes* nos processos em que exaradas e, embora úteis para formar o convencimento do julgador administrativo, não vinculam as decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

Neste ponto, não assiste razão à Recorrente, porquanto, de fato, o julgador *a quo* não estava vinculado às lições doutrinárias e aos julgados citados na Manifestação de Inconformidade, da mesma forma que as lições doutrinárias e decisões trazidas no bojo do Recurso Voluntário não vinculam este CARF.

No tocante à questão ora analisada, voto pela improcedência do Recurso Voluntário.

6. Inaplicabilidade do Art. 112, CTN

Finalmente, defende a Recorrente que, se houver dúvida, a interpretação da norma deve se dar de maneira sempre favorável ao contribuinte, invocando o art. 112, CTN, o qual ostenta a seguinte redação:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. (grifo nosso)

Há que se notar, porém, que a Recorrente não indicou qual norma deveria ser interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte. Ou seja, não restou esclarecido, no Recurso Voluntário, em relação a qual norma se pretende a aplicação do art. 112, CTN. Inobstante, tendo em vista que o presente caso não versa sobre prática de infrações ou sobre aplicação de penalidade, não há que se cogitar da aplicação do referido dispositivo.

Por outras palavras, pode-se afirmar que o art. 112 do CTN, como se pode depreender de sua literalidade, aplica-se tão somente em caso de dúvidas quando da interpretação da “lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades”. Considerando que, no presente caso, não se cogitou de nenhuma dúvida dessa natureza, resta descabida a pretensão de se aplicar o art. 112 do CTN ao presente caso.

Ante o exposto, no que se refere à questão ora analisada, voto pela improcedência do Recurso Voluntário.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para dar-lhe provimento parcial para anular o Despacho Decisório de fls. 2106 e 2107 e o Acórdão recorrido, de modo que os autos do presente processo sejam remetidos à unidade de piso para que se possa proceder à apreciação da materialidade dos créditos subjacentes ao presente processo.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Karoline Marchiori de Assis

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Jorge Luís Cabral, redator designado

Com a devida vênia à Ilustre Relatora, redijo divergência em relação ao voto vencido, por voto de qualidade, no sentido de conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar provimento ao mesmo, pelos motivos que passo a expor abaixo.

A eminente relatora em seu voto abordou diversos pontos de interesse do contencioso e apresentou considerações sobre a homologação tácita do pedido de ressarcimento, sobre a aplicação de jurisprudência e doutrina suscitada em Recurso Voluntário, e aplicabilidade do art. 112, do CTN, temas nos quais acompanho integralmente a relatora e peço vênia para não abordar novamente neste voto vencedor.

O presente processo trata do pedido de ressarcimento – PER nº 22369.36823.130115.1.1.10-9573, transmitido em 13/01/2015, cujo crédito pleiteado refere-se à COFINS, apurada no período de apuração do 4º Trimestre de 2013.

Em procedimento de auditoria para a análise do crédito pleiteado, a Autoridade Tributária determinou, em Despacho Decisório, que naquele período de apuração, 4º Trimestre/2013, não haveria crédito disponível para ressarcimento.

Assim resumiu a lide o Acórdão da Decisão de Primeira Instância:

“O cerne da lide está no indeferimento do PER, em razão do crédito pleiteado ser incompatível com o período de apuração objeto do ressarcimento, além das obrigações acessórias que evidenciam o crédito, a DACON e a EFD Contribuições estarem zeradas relativas ao 4º trim/2013”.

A Recorrente afirma em seu Recurso Voluntário que os créditos pleiteados no referido PER, na verdade, decorrem de operações de importação ocorridas no período de junho de 2011 a dezembro de 2012, ou seja, do 2º Trimestre/2011 ao 4º Trimestre/2012. Fundamenta sua alegação de que faria jus aos créditos pleiteados em razão da aplicação do art. 15, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 e § 2º, do art. 16, da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005.

O regime de apuração não cumulativa de PIS/COFINS exige que, num mesmo período de apuração, os créditos referentes às possibilidades elencadas nos art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sejam confrontados com os débitos, decorrentes da base de cálculo destas contribuições, com base nos art. 2º, destas mesmas Leis, e daí se determine o valor a recolher, ou o saldo a ser aproveitado em períodos futuros, nos termos dos § 4º, dos art. 3º, das Leis de regência do PIS/COFINS.

Então, há na legislação uma apuração que envolve débitos e créditos que são reconhecidos nos períodos de apuração, que são mensais, conforme o regime de competência e, quando os créditos apurados num determinado período de apuração são superiores aos débitos decorrentes de receitas tributáveis pelas contribuições do PIS/COFINS, neste mesmo período considerado para reconhecimento dos créditos, o valor a recolher de PIS/COFINS torna-se nulo e o excedente de créditos pode ser transportado para os períodos de apuração subsequente e

possuem a mesma natureza e finalidade de utilização dos novos créditos que serão reconhecidos nestes períodos futuros, na condição de saldo acumulado de períodos anteriores.

O total dos créditos reconhecidos no período de apuração, acrescidos do montante do saldo de períodos anteriores possui como única utilização o abate no valor da contribuição devida pela aplicação dos art. 2º, das Leis de regência do PIS/COFINS, para fins de cálculo do valor a recolher para aquele período de apuração. Na eventualidade de que o valor dos créditos do próprio período de apuração, somado aos saldos de período anterior, for superior aos débitos apurados, novamente, resulta em ausência de contribuição a recolher e em novo saldo de créditos de períodos anteriores, caso contrário, pode haver contribuição a recolher, mas o saldo de períodos anteriores é zerado.

Como regra geral, estes créditos, tanto os resultantes da apuração do período corrente, como os valores transportados de períodos anteriores, têm com uso exclusivo o abate no débito apurado para o período de apuração referente ao mês em curso.

Como exceção, há duas situações em que os créditos não utilizados em períodos anteriores para a apuração da COFINS, dentro do período de apuração a que se refere, podem ser ressarcidos ou utilizados na compensação de outros tributos, vencidos ou vincendos, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, ambas referem-se a situações que abarcam, basicamente, hipóteses em que não é possível utilizar estes créditos na apuração do regime não cumulativo da COFINS em razão de operações de venda de bens ou serviços que não são tributáveis por motivos diversos.

A primeira hipótese é definida pelo § 2º, do art. 6º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme podemos ler a seguir:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

São aqueles gastos e despesas que contribuem para o auferimento de receitas de exportação, as quais configuram-se como hipóteses de não incidência das contribuições, no todo ou em parte, quando se deve apropriá-las segundo um critério de rateio entre as receitas que são tributáveis ou não, no período de apuração (mês) a que se referem. A Lei somente permite que estes créditos sejam elegíveis ao ressarcimento, ou à compensação de outros tributos, caso não tenha sido possível utilizá-los dentro do trimestre de apuração.

Quando não existam débitos apurados de contribuições, dentro do trimestre de apuração, e que possam ser abatidos por estes créditos no regime não cumulativo, os créditos decorrentes de gastos e despesas, que contribuam para as receitas de exportação, podem ser pleiteados a título de ressarcimento ou compensação. É o caso de um contribuinte que sendo exportador não possua receitas tributáveis no mercado interno.

A segunda hipótese é aquela prevista no art. 16, da Lei nº 11.116/2005.

*Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, **acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004**, poderá ser objeto de: (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos*

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

*II - **pedido de ressarcimento em dinheiro**, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Tendo o art. 17, da Lei nº 11.033/2004 a seguinte redação:

Art. 17. 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.

De forma que valem as mesmas considerações já efetuadas a respeito dos créditos relacionados a receitas de exportação.

Assim, não é válida a argumentação da Recorrente de que faz jus aos créditos pleiteados em qualquer circunstância por força da aplicação do art. 15, da Lei nº 10.865/2004, pois este artigo trata da mesma mecânica de apuração do regime não cumulativo, já descrita acima, determinada pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, só que desta feita decorrente de créditos decorrentes de gastos com produtos importados, fato completamente diverso da elegibilidade de créditos ao ressarcimento, como já discorrido acima (regra/exceção).

O que nos remete ao ônus da prova no presente caso, que é matéria tratada no artigo 333, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o Código de Processo Civil (CPC), revogada pelo novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o qual em seu artigo 373, reproduz inteiramente os incisos I e II, da Lei revogada.

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando: I - recair sobre direito indisponível da parte; II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.”

A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O mesmo encontramos no Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25). Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º, § 1º) Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º)”

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei. Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

No entanto, no caso em questão não se trata de fato constitutivo do direito da Fazenda Pública, mas sim da Recorrente, que pleiteia o ressarcimento de créditos de COFINS aos

quais a Recorrente teria direito, neste caso, ela própria figurando como autora e, portanto, suportando o ônus da prova.

É necessário também ressaltar que, no que diz respeito a prova a favor do contribuinte, em razão da manutenção de contabilidade regular, seus registros precisam estar de acordo com os documentos fiscais comprobatórios, o que vale dizer que cabe a autoridade tributária verificar se os registros escriturais refletem adequadamente notas fiscais e outros documentos fiscais, especialmente em relação aos seus montantes, aspectos formais e natureza das operações a que se refiram.

Assim, a simples existência de saldos de créditos de períodos anteriores não implica necessariamente na existência de créditos passíveis de ressarcimento, cabendo à Recorrente a prova de que os mesmos referem-se às hipóteses de exceção, e que não teria sido possível o seu aproveitamento até o término do trimestre do período de apuração em que foram gerados.

A Autoridade Tributária tem o dever de apurar a certeza e liquidez, em cumprimento ao previsto no art. 170, da Lei nº 5.172/1966, o CTN, e no inciso VII, do § 3º, do art. 74, da Lei nº 9.430/1996, onde o primeiro apenas admite que o ressarcimento seja concedido para créditos líquidos e certos, e o segundo a exigência que somente se homologuem compensações a partir do ressarcimento de créditos líquidos e certos, assim confirmados por procedimento de auditoria.

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 deste 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.

(Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – CTN)

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)

(...)

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

(...)

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; (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

(...)

§ 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)

(Lei nº 9.430/1996)

Já a forma como deve ser garantida a confirmação da certeza e liquidez do crédito passível de ressarcimento dá-se por delegação de competência legislativa à RFB, nos termos do § 14, do art. 74, da Lei nº 9.430/1996, acima reproduzido, e que for exercida pela IN RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, a qual estabelece em seu art. 32, o seguinte:

Art. 32. O pedido de ressarcimento a que se referem os arts. 27, 28, 29 e 30 será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante formulário acompanhado de documentação comprobatória do direito creditório.

(...)

§ 2º 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 ou compensação.

§ 3º É vedado o ressarcimento do crédito do trimestre-calendário cujo valor possa ser alterado total ou parcialmente por decisão definitiva em processo judicial ou administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito do PIS/Pasep e da Cofins.

§ 4º Ao requerer o ressarcimento, o representante legal da pessoa jurídica deverá prestar declaração, sob as penas da lei, de que o crédito pleiteado não se encontra na situação mencionada no § 3º.

Vemos que a regulamentação aplicada pela Autoridade Tributária não só é pertinente como legítima para regulamentar o caso concreto, e que a exigência de que cada pedido de ressarcimento refira-se a um único trimestre de apuração é de grande relevância para atender aos requisitos de elegibilidade do crédito de COFINS, já descritos acima, ao ressarcimento.

Assim, não cabe a alegação de que poderia ser feito pedido de ressarcimento relativo a um trimestre diferente daquele que deu origem aos créditos pelo simples reconhecimento do saldo credor de períodos anteriores, e este pedido não seria possível compreendendo mais de um trimestre de apuração como origem dos créditos pleiteados.

Com relação à possibilidade de retificação do PER, a IN RFB nº 2.055, de 06 de dezembro de 2021, assim determina como seria o procedimento:

Art. 109. A retificação do pedido de restituição, do pedido de ressarcimento, do pedido de reembolso e da declaração de compensação, formalizados pelo sujeito passivo com utilização:

I - do programa PER/DCOMP, deverá ser requerida mediante documento retificador gerado por meio do referido programa; e

II - de formulário, nas hipóteses em que admitida, deverá ser requerida mediante formulário retificador, o qual será juntado ao processo administrativo de restituição, de ressarcimento, de reembolso ou de compensação para posterior exame pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 110. O pedido de restituição, o pedido de ressarcimento ou o pedido de reembolso e a declaração de compensação poderão ser retificados pelo sujeito passivo somente se estiverem pendentes de decisão administrativa à data do envio do documento retificador.

O pedido de retificação poderia ter sido feito até o momento da emissão do despacho decisório, nos termos do art. 110, da IN RFB nº 2.055/2021, acima reproduzido, não sendo o contencioso fiscal a instância adequada para promovê-lo de ofício. O procedimento adequado seria a formalização de novo pedido de ressarcimento nos termos da legislação aplicável.

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar provimento.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral