



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.725013/2012-89
RESOLUÇÃO	3301-002.041 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FCA FIAT CHRYSLER PARTICIPACOES BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator. O Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede afastou a preliminar pelas conclusões por entender não aplicável o art. 146 do CTN.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (substituto[a]integral), Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos ocorridos durante o curso deste processo, transcrevo, a seguir, o relatório da decisão da DRJ:

Trata o presente processo de Declarações de Compensação relacionadas nº corpo do despacho decisório, às fls. 286/287, de créditos da Cofins de fevereiro de 1999 a janeiro de 2004, no valor de R\$1.787.431,91, objeto de ação judicial transitada em julgado, na qual a contribuinte obteve o reconhecimento da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo promovida pela Lei nº 9.718/1998.

A DRF de Belo Horizonte, por meio do despacho decisório de fl. 286/295, reconheceu parcialmente o direito creditório (no valor de R\$904.045,47 à data da transmissão do primeiro PER/DCOMP), homologando parcialmente as compensações declaradas.

Interpretando os termos da decisão judicial, a DRF concluiu serem indevidos os recolhimentos "incidentes sobre as receitas que excederem as receitas decorrentes de sua atividade empresarial (faturamento)." Informou não bastar a aplicação sobre as receitas não tributáveis (demais receitas que não o faturamento) da alíquota de 3% para calcular o indébito; seria "necessária a comprovação de quais receitas compuseram a base de cálculo da Cofins anteriormente calculadas e paga." Assim, para calcular o indébito, a autoridade a quo primeiramente intimou(fl. 151/152) a contribuinte a justificar as diferenças entre os valores informados, no processo de habilitação de crédito judicial, como base de cálculo das receitas financeiras (a que corresponderiam os indébitos) e os totais anuais dessas receitas declaradas nas DIPJ, devendo os esclarecimentos "estar embasados nos registros contábeis e fiscais da empresa(Livros Razão e Diário)". Em resposta, a interessada apresentou as explicações de fls. 156/158, acompanhadas dos balancetes de fevereiro e dezembro de 1999, dezembro dos anos de 2000, 2002, 2003 e janeiro de 2004, bem como de duas DIPJs de 2001 (janeiro a maio, maio a dezembro).

Na ausência dos livros Diário e Razão solicitados na intimação, o AuditorFiscal responsável baseou-se nas informações prestadas nas DIPJs, comparando o somatório das bases de cálculo nelas informadas (que incluíam as receitas não tributáveis nos termos da decisão judicial) com a receita anual da prestação de serviços - faturamento. Com base na proporção entre esses dois valores (faturamento dividido pela receita total), apurou o percentual da Cofins devida nos termos da decisão judicial, aplicando-o sobre os valores informados em DCTF e extintos; a diferença entre o valor devido e o extinto (informado em DCTF) é o direito creditório a que faz jus a contribuinte, demonstrado no quadro 3 do despacho decisório.

Além disso, comparando o faturamento (receita de prestação de serviços)com o somatório das bases de cálculo, ambos das DIPJs, conforme quadro 2 do

despacho, verificou que, para os anos de 2002 e 2003, as bases de cálculo declaradas são inferiores à receita da prestação de serviços: (...)

Assim, o cálculo da Cofins não teria contemplado sequer o total do faturamento, não havendo que se falar em recolhimentos sobre as receitas não tributáveis nos termos da decisão judicial. Para janeiro de 2004, esses dois valores coincidem, o que leva à conclusão de que a contribuinte extinguiu a Cofins incidente apenas sobre o faturamento, não havendo indébito.

Cientificada do despacho, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 351/361. Nela, descreveu o procedimento do Auditor-Fiscal e afirmou que a RFB "não alcançou o objetivo que pretendia", pois "os números por ela calculados não refletem os montantes indevidamente recolhidos".

Suscitou nulidade do procedimento fiscal "por adotar metodologia de cálculo falha (com o devido respeito), além de se valer de dados incorretos", distanciando-se do princípio da verdade material. Independente de tal fato, os créditos compensados "são de fato devidos, eis que verdadeiramente refletem a Cofins erroneamente recolhida".

Reclamou que a DRF, ao considerar a receita anual da prestação de serviços como sujeita à Cofins, fez incluir indevidamente "aquelas pagas por tomadores estrangeiros", que se constituem em "receitas advindas do mercado externo", o que estaria "claramente comprovado nos balancetes e DIPJs juntados a estes autos (fls. 156/279 dos autos)". Tal fato seria decorrente da fiscalização ter considerado a linha das DIPJs onde constam os valores de "RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS", na qual eram lançados tanto os serviços para o mercado interno quanto o externo, não havendo linha própria para este último. No entanto, "os valores de faturamento decorrentes de exportação podem ser perfeitamente verificados através das fichas de apuração do PIS e Cofins constantes nas próprias DIPJs." Outro equívoco indicado seria a adoção de valores irreais de receita anual de prestação de serviços dos anos de 2002, 2003 e 2004 (janeiro), que extrapolam a soma das receitas obtidas no mercado interno e externo.

Explicando o trâmite da ação judicial, informou que, desde o ajuizamento do Mandado de Segurança e o deferimento da liminar em 22/03/1999, deixou de recolher a Cofins sobre as receitas estranhas ao faturamento. Em 10/02/2003, sobrevindo provimento à apelação da União, recolheu as diferenças não recolhidas anteriormente, com juros de mora equivalentes a R\$278.348,50, os quais foram solenemente desconsiderados pela DRF em seus cálculos. Após o trânsito em julgado da decisão que reformou o acórdão do recurso de apelação, reconhecendo o direito de recolhimento da Cofins apenas sobre o faturamento, tal montante passou a se constituir também como créditos passíveis de recuperação.

Apresentando "planilhas de cálculo anexas" à manifestação, reiterou que o "deferimento apenas parcial do crédito decorreu dos seguintes equívocos cometidos pela RFB:"

(i) conforme já antecipado, considerou-se as receitas de exportação verificadas no período como tributadas, o que fez com que o crédito compensável fosse reduzido em R\$ 463.278,04 (valor justamente relativo à COFINS que seria recolhida no interregno sobre as receitas do mercado externo, caso fossem tributadas):

(ii) considerou-se, ainda, como base tributável pela COFINS, receitas estranhas ao conceito de faturamento ("outras receitas"), principalmente em relação ao ano de 2004;

(iii) e, além disso, devoluções não foram devidamente abatidas da base de cálculo da COFINS no ano de 2003, fato que também contribuiu, obviamente, para a redução do crédito compensável.

(iv) também, os juros de mora pagos por ocasião da cassação da sentença proferida no MS nº 1999.38.00.009271-0, cuja restituição é mandatória, não foram computados no crédito deferido pela DRF, diminuindo-o em consideráveis R\$ 278.348,50.

(v) E, finalmente, outras diferenças que sequer puderam ser identificadas.

Em sessão de 27/08/2019, a DRJ julgou a manifestação de inconformidade improcedente, tendo adotado a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/02/1999 a 31/01/2004 REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. REPETIÇÃO.

Carece de previsão legal a repetição de valores extintos indevidamente por meio de compensação.

Em 07/10/2019, a Recorrente apresentou o seu recurso voluntário, tendo aduzido razões semelhantes àsquelas já suscitadas em sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

VOTO

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente alega que o Fisco adotou método equivocado para a apuração do indébito tributário à luz do quanto decidido no Mandado de Segurança nº 1999.38.0000.92710, onde se reconheceu à contribuinte o direito à restituição de créditos de COFINS indevidamente recolhidos para o período de 02/1999 a 01/2004, referentes à inclusão de receitas estranhas ao conceito de faturamento à base de cálculo do tributo apurado na forma da Lei nº 9.718/1998.

Ao se analisar o relatório fiscal (fl. 41-46), pode-se identificar que o Auditor adotou a seguinte metodologia para se chegar ao crédito de indébito por si apurado:

Etapa 1.1 – Na DIPJ, foi identificada a “Receita Bruta Total” (A)

Etapa 1.2 – Na DIPJ, foi identificada a “Receita de Prestação de Serviços” (B)

Etapa 1.3 – Em cálculo, subtraiu-se a “Receita de Prestação de Serviços” da “Receita Bruta Total” (A-B), chegando-se ao valor das “Outras Receitas não Pertencentes ao Faturamento” (C)

Etapa 2 – Em cálculo, dividiu-se as “Outras Receitas não Pertencentes ao Faturamento” pela “Receita Bruta Total” (C/A), chegando-se ao “Índice/Proporção de Créditos do Indébito” (D)

Etapa 3 – Em cálculo, multiplicou-se o “Índice/Proporção de Créditos do Indébito” pelo PIS/Pasep liquidado (D x DCTF), chegando-se aos “Créditos do Indébito”.

Essa metodologia é resumida no seguinte parágrafo constante do Relatório Fiscal (fl. 46):

Ou seja, na apuração do crédito efetivo do contribuinte tomou-se a proporção entre os valores das demais receitas(aquelas que excedem o valor anual da receita de prestação de serviços) em relação à base de cálculo da contribuição, aplicando-se tal proporção sobre os valores extintos do Pis, cujos índices apurados são os seguintes(proporção): ano de 1999= 0,199; ano de 2.000=0,040249; 2001: 0,09488.

Em sua defesa, a Recorrente alega que o método de cálculo utilizado pela Fiscalização só estaria correto se, dentro da receita de prestação de serviços, a totalidade do valor

informado na DIPJ tivesse sido levado à tributação, fato esse que não se confirmaria, pois um percentual de seu faturamento decorreria de receita de exportação de serviços.

Diante desse argumento recursal, a DRJ assentiu com a tese apresentada pela contribuinte, mas respondeu que os balancetes acostados aos autos não continham informações de que haveria receitas de exportação de serviços, conforme é possível verificar no seguinte trecho de sua fundamentação:

Quanto à receita anual da prestação de serviços, na qual estaria embutidas receitas advindas do mercado externo (aquelas pagas por tomadores estrangeiros) que deveriam ser excluídas, a contribuinte não se desincumbiu de provar tal fato. **Os "balancetes e DIPJs juntados a estes autos" não comprovam de forma alguma o recebimento de receitas do mercado externo, nem tampouco seu montante.** Os balancetes não trazem os referidos valores, e as DIPJs são justamente a fonte das bases de cálculo da Cofins utilizada no despacho decisório (fls. 291/292, primeira coluna).

Também no demonstrativo anexo à manifestação de inconformidade, às fls. 403/404, a recorrente limitou-se a listar supostos valores de receita de exportação, sem contudo, mais uma vez, comprová-los.

Todavia, ao se proceder à rápida conferência de DIPJ e balancete, verifica-se que:

(a) Na DIPJ, há a informação de realização de operações com o exterior:

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL	DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA
40133516613082012101435MF310	Ano Calendário 1999 ND 0772784 CNPJ 33.171.026/0001-51
D I P J 2000	

Ficha 01 - Dados Iniciais

CNPJ: 33.171.026/0001-51
 Ano-Calendário: 1999
 Situação da Declaração: Normal
 Retificadora: Não
 Período: 01/01/1999 a 31/12/1999
 Forma de Tributação do Lucro: Lucro Real
 Qualificação da Pessoa Jurídica: PJ em Geral
 Apuração do IRPJ e da CSLL: Anual
 Apuração e Informações de IPI no Período: Não
 Administradora de Fundos e Clubes de Investimento: NÃO
 Operações com Exterior: SIM
 Operações com Pessoa Vinculada/Interposta Pessoa/País com Tributação Favorecida: NÃO

(b) Em balancete, há a informação de auferimento de receitas de prestação de serviços no mercado interno e externo:

		55.1/1.026/0001-51			Dt. Ref.: 31/12/99 *	
		BALANCETE ANALITICO DE 01/12/99 ATE 31/12/99 EM REAIS				
*Hora...:10:30:14		Emissao: 31/12/99 *				

		MOVIMENTO DO MES				
* CODIGO DA CONTA	* D E S C R I C A O	* SALDO ANTERIOR	* DEBITO	* CREDITO	* SALDO ATUAL	*

*4	* RECEITAS	* 32.011.104,10 €	* 364.250,34*	* 9.433.851,35*	* 41.080.705,11 €	*
*4.1	* REC BRUTA VENDA SERVICOS	* 23.425.641,72 €	* 0,00*	* 9.049.740,14*	* 32.475.381,86 €	*
*4.1.1	* VENDA DE SERVICOS	* 23.425.641,72 €	* 0,00*	* 9.049.740,14*	* 32.475.381,86 €	*
*4.1.1.01	* MERCADO NACIONAL	* 22.929.256,01 €	* 0,00*	* 8.461.338,38*	* 31.390.594,39 €	*
*4.1.1.01.01	* EMPRESAS LIGADAS	* 21.883.258,79 €	* 0,00*	* 8.353.065,23*	* 30.236.324,02 €	*
*4.1.1.01.02	* OUTRAS	* 1.004.022,11 €	* 0,00*	* 99.515,06*	* 1.103.537,17 €	*
*4.1.1.01.03	* EMPRESAS DO MESMO SETOR	* 41.975,11 €	* 0,00*	* 8.758,09*	* 50.733,20 €	*
*4.1.1.02	* MERCADO EXTERNO	* 496.385,71 €	* 0,00*	* 588.401,76*	* 1.084.787,47 €	*
*4.1.1.02.01	* EMPRESAS LIGADAS	* 496.385,71 €	* 0,00*	* 588.401,76*	* 1.084.787,47 €	*

Ora, se a comprovação de que parte das receitas de prestação de serviços seria capaz de modificar – para maior – o direito creditório pleiteado pela Recorrente, tendo-se aqui apontado que a DRJ errou na avaliação desse critério, entendendo ser aqui o caso de se converter o julgamento em diligência, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972.

Porém, antes disso, faz-se necessário o enfrentamento de tópico preliminar, referente à modificação do critério jurídico (art. 146, CTN), uma vez que a DRJ adotou como fundamento principal da manutenção do despacho decisório a necessidade de que os indébitos pleiteados tenham sido liquidados pela via do pagamento (não se admitindo as compensações feitas pela contribuinte), evocando, para isso, o art. 165 do CTN.

1 – Nulidade do acórdão da DRJ por modificação do critério jurídico. Art. 146 do CTN

Em síntese, alega a Recorrente que o acórdão da DRJ modificou o critério jurídico utilizado no Despacho Decisório para a homologação parcial dos créditos pleiteados, sendo que (a) para a DRF, dentro dos critérios de cálculo por si estipulados, a documentação existente não suportava a totalidade de créditos pleiteados, e (b) para a DRJ, apenas os indébitos que estivessem vinculados à anterior liquidação pela via do pagamento seriam passíveis de restituição/compensação, conforme o seu entendimento acerca do art. 165 do CTN.

É o que se pode verificar a seguir:

Fundamentação do despacho decisório

Na análise do direito creditório, considerou-se como valor do crédito informado pelo contribuinte aquele que consta no campo "Crédito Atualizado na Data de

Transmissão" do PER/DCOMP com demonstrativo de crédito, documento identificado no quadro 2 acima.

De acordo com os elementos analisados para comprovar a certeza e liquidez do crédito, constatou-se que o direito creditório reconhecido é inferior ao crédito informado pelo contribuinte, conforme demonstrativos e informações complementares disponíveis na página internet da Receita Federal, que são parte integrante deste despacho decisório.

Fundamentação do Acórdão da DRJ

Portanto, existe previsão legal apenas para pedido de restituição ou para compensação de pagamento realizado indevidamente ou a maior. A figura da compensação indevida não existe. Desta forma, pode-se concluir que a compensação tributária não é uma forma de pagamento do crédito tributário. Ambos são modos de extinção do crédito tributário, mas não se confundem, embora operem o mesmo efeito.

Assim, não sendo uma forma de pagamento não há que se falar em pedido de restituição/compensação de compensação indevida ou a maior, por falta de previsão legal.

Feitas essas considerações, das quais a autoridade a quo passou ao largo, passo ao exame do eventual direito creditório (como se, por suposição, as extinções tivessem se dado todas por pagamento), mesmo porque, como dito alhures, existe um recolhimento da Cofins para o período em questão.

Observe-se que a linha de argumentação jurídica utilizada pela DRJ é totalmente divergente daquela empregada pela DRF para a rejeição de parte dos créditos pleiteados pela Recorrente, uma vez que, caso fosse empregada desde o início, nem mesmo os créditos tributários homologados pela Fiscalização poderiam remanescer nessa condição, pois, conforme verificado pela Instância *a quo* e confirmado pela própria Recorrente, a maior parte do indébito está vinculada a anterior liquidação pela via da compensação.

Como essa fundamentação adotada pela DRJ não se relacionada, em qualquer medida, àquela empregada pela DRF para negar parcialmente o direito creditório pleiteado, tem-se aqui clássico caso de modificação de critério jurídico, prática essa que é vedada pelo art. 146 do CTN.

Especificamente na doutrina, pode-se aqui citar importantes lições de Thais de Laurentiis, para quem a inalterabilidade prejudicial de critério jurídico tem por função garantir que o contribuinte possa se *"defender plenamente, sem ser surpreendido com inovações ao longo do processo, que prejudiquem seu direito à ampla defesa e ao contraditório, inclusive no que tange ao duplo grau de jurisdição do PAF"* (in Mudança de Critério Jurídico pela Administração Tributária: Regime de Controle e Garantia do Contribuinte" – tese de Doutorado, p. 179), ou seja, ocorrendo

alteração/modificação do critério jurídico, tem-se atingido o direito constitucional à ampla defesa, o que enseja, de plano, a nulidade da decisão proferida nesse sentido, nos termos do art. 59, inc. II, do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

(...)

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

Todavia, como a DRJ também adotou como fundamento de seu julgamento a apreciação da questão probatória, independentemente do mérito quanto a esse ponto, não vislumbro aqui hipótese de anulação da decisão recorrida para que a questão seja reapreciada pela Instância *a quo*.

2 – Dos termos de determinação da diligência

Superado o tópico preliminar, tem-se que a determinação da diligência é medida necessária para o deslinde do presente feito, isto porque os documentos acostados aos autos, em sumária análise, infirmam a conclusão da DRJ, no sentido de que não foram apresentados documentos em que se ateste a existência de receitas de exportação de serviços durante o período analisado.

E tendo-se esse cenário em vista, voto por converter o presente julgamento em diligência, para que a autoridade competente:

- (a) Apure a base de cálculo e o valor devido do tributo de acordo com a escrituração contábil e/ou fiscal, intimando a contribuinte a apresentar novos documentos e/ou esclarecimentos, caso assim se entenda necessário;
- (b) Comparar os resultados obtidos com as distinções/cálculos considerados no despacho decisório;
- (c) Com base nos documentos acostados aos autos e outros que, eventualmente, entender necessários, faça a identificação das receitas de exportação de serviços e das devoluções;
- (d) Caso identificadas receitas de exportação e devoluções, proceda à exclusão desses valores dos cálculos anteriormente realizados;
- (e) Identificar se foram considerados ou não os juros em seu cálculo;

- (f) Produza relatório circunstanciado e intime a Recorrente para se manifestar acerca desse relatório no prazo de 30 dias;
- (g) Findo o prazo, devolva o processo para julgamento.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii