



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10880.945021/2013-74  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-006.539 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de fevereiro de 2019  
**Matéria** COFINS. CRÉDITOS NÃO CUMULATIVOS. INSUMOS.  
**Recorrente** FIBRIA CELULOSE S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Restando consignado no *Despacho Decisório*, de forma clara e concisa, o motivo da não homologação da pretendida compensação, deve ser afastada a pretensão de declaração de nulidade do ato administrativo.

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB n° 1.300/2012. APLICAÇÃO RESTRITIVA.

Para os casos onde o crédito não pode ser diminuído pela discussão judicial, a limitação prevista no § 3º do art. 32 da IN RFB n° 1.300/2012 não deve surtir efeitos.

**ÔNUS DA PROVA. DIREITO CREDITÓRIO**

O ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretense direito, a manutenção do despacho decisório que indeferiu o pedido de ressarcimento deve ser mantido.

**APURAÇÃO DE CRÉDITOS. OBSERVAÇÃO DE MEDIDAS JUDICIAIS.**

Tendo a auditoria verificado a existência ou não de créditos passíveis de ressarcimento, observando no procedimento óbices constantes de medidas judiciais, não pode a autoridade julgadora reformular a decisão sem que aqueles sejam superados.

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.**

Não se justifica a realização de diligência/perícia quando presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a aplicação da IN RFB nº 1.300/2012 quanto às matérias objetos dos Mandados de Segurança nº 0007720-53.2003.4.02.5001 e nº 0012766-45.2013.403.6100, com retorno à unidade de origem para prosseguimento da análise do direito creditório, vencidos os Conselheiros Jorge Lima Abud (relator) e Corinθο Oliveira Machado que lhe negavam provimento. Designado o Conselheiro Walker Araújo para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

(assinado digitalmente)

Walker Araujo – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho, Walker Araujo, Corinθο Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Deroulede.

## **Relatório**

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

*Trata o presente processo de análise e acompanhamento de PER/DCOMP transmitido pela contribuinte em 16/10/2012, através do qual pretendeu ressarcimento de valores credores de PIS não-cumulativo vinculados à receita de exportação relativos ao 3º trimestre de 2012 (§ 1º do art. 5º da Lei nº 10.637/2002). Constou apresentação de DCOMPs (ver relação na fl. 240).*

*A repartição fiscalizadora efetuou a necessária verificação, tendo produzido Informação Fiscal onde apontou, pormenorizadamente, os problemas encontrados. Foi proferido Despacho Decisório por meio do qual foi indeferido o pedido de ressarcimento, não tendo sido homologadas as DCOMPs vinculadas ao pretendido crédito.*

*Desse Despacho Decisório a contribuinte tomou ciência em 14/04/2015 (Relação ECT e AR de fls. 348 e 349) e, não se*

*conformando, apresentou, através de procuradores, manifestação de inconformidade onde, inicialmente, referiu à tempestividade e aos fatos, aduzindo a seguir (de forma sintética):*

**1) Preliminar. Nulidade do DD por ausência de análise do crédito:** *o despacho decisório é um ato tipicamente administrativo, devendo observar as determinações legais, inclusive princípios e critérios previstos no art. 2º da Lei nº 9.784/1999 (regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal). O ato administrativo viola todos os princípios listados, porque a autoridade administrativa sequer analisou a existência do crédito pleiteado, se o mesmo foi apurado de acordo com as normas de regência ou se ele poderia ser utilizado na compensação de débitos próprios ou ser objeto de ressarcimento em dinheiro. O DD simplesmente negou a integralidade do crédito, donde a empresa requer a nulidade daquele ato.*

**2) Mérito. Correta interpretação da regra do § 3º do art. 32 da IN RFB nº 1.300/2012:** *o contribuinte que apura créditos passíveis de ressarcimento, pode compensá-los com débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela RFB, cabendo posteriormente à autoridade administrativa homologá-los ou não. Os dispositivos legais prescrevem que PIS/COFINS não incidem sobre receitas decorrentes de exportações de mercadorias e serviços, disciplinando, em seus parágrafos, as formas de utilização de créditos vinculados a essas receitas. A legislação tributária permite expressamente que, mesmo não havendo a incidência de PIS/COFINS sobre as receitas decorrentes da exportação de mercadorias e serviços, a pessoa jurídica vendedora apure créditos sobre despesas especificadas na própria lei. A legislação possibilita ao contribuinte o ressarcimento de tais créditos quando estes não forem integralmente utilizados na dedução dos débitos apurados no trimestre. A autoridade fiscal cometeu um equívoco. Ocorre que cujo valor possa ser alterado (§ 3º do art. 32 da IN RFB nº 1.300/2012), expressa uma situação fática de que o valor litigado compõe o montante objeto do pedido de ressarcimento/compensação. Cujos valores são algo que integra, que está dentro do pedido e não determinado montante que futura e incertamente possa vir agregá-lo. A afirmação fiscal (a procedência das ações judiciais teria o condão de ampliar o crédito das contribuições), por si só é suficiente para ratificar que a situação fática analisada não se enquadra na norma. Para tentar justificar o indeferimento integral do crédito e sequer analisar a sua composição, o Fisco baseou-se em um parágrafo isolado (e de forma gramaticalmente equivocada), dissociando-o das demais regras aplicáveis à espécie, fazendo uma interpretação isolada e descontextualizada do mesmo. O § 3º do art. 32 da IN 1300/2012 não restringe o direito ao ressarcimento e a compensação sempre que o contribuinte constar do pólo ativo de qualquer ação judicial. Ele somente*

*restringe o montante que estiver efetivamente sendo litigado na ação judicial, quando ainda há uma indecisão quanto à legitimidade do crédito. Nesses casos, como a própria legitimidade do crédito encontra-se em discussão, determina-se que o contribuinte aguarde o desfecho judicial, prosseguimento com o ressarcimento e compensação apenas após o trânsito em julgado. O contribuinte pode espontaneamente apresentar pedidos de ressarcimento e compensação dos créditos que entender que são líquidos e certos, notadamente porque a compensação, no âmbito do lançamento por homologação, não necessita de prévia autorização da autoridade fiscal. Essa se desvirtuou da finalidade da lei e interpretou o § 3º do art. 32 da IN de forma ampla e desconexa, sem ao menos questionar o contexto fático que ensejou o surgimento do crédito, vez que ignorou o fato de que os créditos pleiteados não se encontravam em discussão nas demandas judiciais apontadas. A própria Informação Fiscal atesta que o eventual efeito a ser deflagrado pelas ações judiciais, cinge-se ao aumento do valor do crédito objeto do pedido de ressarcimento. Impõe-se a reforma do DD.*

**3) IN não pode limitar o direito da empresa:** *ainda que se sustente o acerto da interpretação fiscal acerca do § 3º do art. 32 da IN RFB nº 1.300/2012 e que havendo ação judicial que possa impactar no valor do crédito (ainda que positivamente), donde a empresa fica impedida de ressarcir qualquer crédito, impõe-se a reforma do DD. Isso porque a função da Instrução Normativa é interpretativa, subordinando-se ao dispositivo legal, lhe sendo vedado inovar para estabelecer obrigações ou ainda para criar limitações ao direito dos contribuintes. Deve ela seguir os ditames impostos pelas Leis, não havendo previsão para que inove no ordenamento jurídico. Assim, não há qualquer vedação legal que obste a empresa de ingressar com pedido de ressarcimento de créditos considerados incontroversos e que não estão sendo discutidos judicialmente. A vedação que o Fisco tentou criar mediante interpretação de dispositivo legal, não encontra respaldo na legislação de regência, não podendo subsistir, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade.*

**Realização de perícia/diligência:** *a empresa requer seja realizada diligência/perícia (inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972). Essas são indispensáveis para demonstrar a composição do crédito objeto do pedido de ressarcimento e comprovar que as ações judiciais mencionadas na Informação Fiscal em nada impactam no valor pleiteado, que deve ser considerado incontroverso. Também será cabível para comprovação da real natureza de cada bem/serviço adquirido, como se dá seu emprego no processo produtivo e que (a) são efetivamente utilizados nos estabelecimentos produtores e industriais; (b) que são custos de produção; (c) que foram contabilizados como tal, dentre outras informações indispensáveis. Indica peritos e formula quesitos.*

**Pedidos:** *a empresa requer o conhecimento e provimento de sua Manifestação de Inconformidade, devendo-se reconhecer a nulidade do DD, determinando-se a emissão de novo despacho devidamente fundamentado, com análise da composição do crédito pleiteado. Requer a reforma do ato administrativo para que seja reconhecido integralmente o crédito objeto do Pedido*

*de Ressarcimento, homologando-se todas as compensações declaradas. Pugna pela realização de diligência/perícia, em consonância com o inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.*

*A repartição de origem encaminhou o processo para julgamento.*

Em 06 de abril de 2016, através do **Acórdão de Manifestação de Inconformidade nº 10-56.226**, a 2ª Turma da DRJ de Porto Alegre/RS, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar proposta, indeferiu o pedido de diligência/perícia e julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Entendeu a Turma que:

O exame acurado do ato administrativo atacado permite constatar que ele preencheu todos os requisitos formais e materiais para sua validade, devendo ser refutadas as alegações de violação a princípios basilares de direito administrativo/constitucional, bem como de falta de fundamentação. O DD, em conjunto com a *Informação Fiscal*, contém todos os elementos necessários à defesa da interessada, trazendo em seu bojo a base legal para o entendimento do Fisco, donde, ao contrário do que entende a contribuinte, constou clara a motivação do ato administrativo;

Muito embora a contribuinte não tenha sido clara, a partir da fl. 257 assevera que a IN RFB nº 1.300, de 2012, não poderia limitar seu direito, ponderando que Instruções Normativas têm a função de interpretar dispositivos legais, subordinando-se a eles, lhes sendo vedado inovar para estabelecer obrigações ou para criar limitações ao direito dos contribuintes. Nesse sentido, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicação dos ditames normativos, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade. Além disso, por força do disposto no art. 7º da Portaria MF nº 341, de 2011, os entendimentos da RFB expressos em atos normativos devem ser obrigatoriamente observados pelos integrantes das turmas de julgamento das DRJ, competindo exclusivamente ao Poder Judiciário decidir sobre sua legalidade (ou mesmo constitucionalidade);

A análise das medidas judiciais interpostas pela contribuinte demonstram ter agido com correção o agente fiscal. Isso porque:

a) através do MS nº 0007720-53.2003.4.02.5001 (depois Apelação Cível nº 2003.50.01.007720-8 no TRF 2ª/R), a contribuinte objetivou a exclusão da base de cálculo do PIS, das despesas financeiras decorrentes de empréstimos e da aquisição de máquinas e equipamentos de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil ou no exterior, bem como fosse declarada a inconstitucionalidade dos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. Ainda que a ela tenha sido negado o pedido em instâncias anteriores, fato é que o processo aguarda julgamento de recurso do STF (RE nº 698531). Se aquela Corte atender o pleito da empresa, resultará aumento de saldos credores, ocasionando diminuição de eventuais saldos devedores, com aproveitamento de maior crédito passível de ressarcimento/compensação.

Ao contrário do que assenta a contribuinte, não há, naquele processo judicial, delimitação temporal ou de valores para o pedido feito, donde sua implementação teria efeitos no tempo, inclusive quanto ao pedido de ressarcimento tratado no presente processo. Ademais, ainda que instada a fazê-lo, a contribuinte não demonstrou, de forma específica, quais valores

relativos a despesas financeiras se enquadrariam naquele processo judicial e que, em tese, não trariam qualquer efeito no pedido ora feito.

b) quanto ao MS n° 0012766-45.2013.403.6100, duas questões foram analisadas:

créditos sobre encargos de depreciação e amortização sobre os bens e direitos integrantes do ativo imobilizado adquiridos até 30 de abril de 2004 - limitação temporal art. 31 da Lei n° 10.865, de 2004: também nesse caso, eventual sentença favorável à empresa podem interferir em quaisquer créditos apurados em períodos de apuração posteriores. Isso porque, no caso de julgamento favorável, os créditos podem ser adicionados às base de cálculo, sem a imposição de limitação temporal relativamente a períodos vindouros, podendo fazer parte dos créditos objetos do Pedido de Ressarcimento de que se trata. Note-se que a contribuinte fez constar em DACONs (todos os períodos de apuração - ver fl. 233), informação acerca de créditos calculados sobre a rubrica *09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)*, sem qualquer distinção. Ainda que intimada a apresentar composição detalhada dessa rubrica (além das demais bases de cálculo), a contribuinte não discriminou a utilização desses créditos (sobre encargos de depreciação sem a limitação temporal prevista no art. 31 da Lei n° 10.865, de 2004), donde as argumentações postas na peça de contestação não podem prosperar.

utilização de créditos relativos a julho, agosto e setembro/2007 em períodos posteriores, sem limitação temporal (aproveitamento extemporâneo): apesar de decisão desfavorável em primeira instância, eventual decisão favorável à empresa permitirá a ela a utilização de créditos apurados em 2007, sem a sujeição ao prazo prescricional de 05 anos. Isso poderá interferir em quaisquer créditos apurados em períodos de apuração vindouros, mesmo os analisados no presente processo, visto que créditos extemporâneos poderão gerar deduções da contribuição a recolher, ora em análise. Disso resultaria a utilização de menor quantidade de créditos no período de apuração de que trata o presente processo, restando assim mais créditos passíveis de ressarcimento (o crédito objeto de Pedidos de Ressarcimento seria aumentado), restando claro que o pleito da contribuinte não goza da necessária certeza e liquidez. Sem tais características não há como reconhecer-se a existência do pretendido direito de ressarcimento/compensação.

Ainda consta dos autos citação ao Mandado de Segurança n° 0012556-96.2010.403.6100 FIBRIA CELULOSE S/A(SP147239 - ARIANE LAZZEROTTI) X DELEGADO DA REC FEDERAL DO BRASIL DE ADMINIST TRIBUTARIA EM SP – DERAT.

A propósito dos demonstrativos apresentados pela contribuinte junto à Manifestação de Inconformidade, observa-se que tais documentos já constavam do presente processo.

No que se refere à realização de *diligências/perícias*, o art. 35 do Decreto n° 7.574, de 2011 (PAF), confere à autoridade julgadora de primeiro grau a faculdade de determinar, de ofício ou a pedido, a realização daquelas que julgar imprescindíveis, podendo denegar a solicitação da defesa quando seu requerimento se lhe afigurarem desnecessárias à instrução processual ou a interessada não houver formulado os quesitos relativos aos exames pretendidos.

Ainda que fosse o caso, à contribuinte cumpriria o ônus de trazer os elementos de prova que demonstrassem que o crédito pretendido tinha existência (em sua integralidade ou não).

A empresa FIBRIA CELULOSE S/A teve ciência do Acórdão de Manifestação de Inconformidade por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, na data de 26/09/2016 (folhas 369).

Em 25 de outubro de 2016, a empresa FIBRIA CELULOSE S/A ingressou com Recurso Voluntário, de folhas 371 à 398.

Foi alegado, em resumo, que:

- ✓ Da nulidade do r. despacho decisório por ausência da análise do crédito;
- ✓ Da correta interpretação da regra do §3º do artigo 32 da IN RFB nº 1.300/2012;
- ✓ Da ausência de similitude entre o crédito objeto dos autos e aqueles em discussão na esfera judicial;
- ✓ A instrução normativa nº 1.300/2012 não pode limitar o direito do contribuinte;
- ✓ Da realização de perícia/diligência.

#### DO PEDIDO

Diante do exposto, requer-se o conhecimento e provimento do presente Recurso Voluntário, para que sejam reconhecidas as nulidades que permeiam o feito, o qual deverá ser anulado, nos termos do artigo 59 do Decreto 70.235/72

Na remota hipótese de não serem acatadas as nulidades ou caso as mesmas possam ser superadas a favor da Recorrente (§3º do artigo 59 do Decreto 70.235/72), é a presente para requerer a reforma do acórdão recorrido, com o consequente reconhecimento integral do crédito pleiteado, homologando-se, conseqüentemente, todas as compensações declaradas.

Caso assim não se entenda, o que se admite apenas para argumentar, requer-se a realização de diligência fiscal, nos termos do artigo 16, IV, do Decreto 70.235/72, pelas razões expostas na peça recursal.

É o relatório.

#### **Voto Vencido**

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

#### **Da admissibilidade.**

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

Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância, por via eletrônica, em 26 de setembro de 2016 (folhas 369).

A empresa FIBRIA CELULOSE S/A ingressou com Recurso Voluntário, em 25 de outubro de 2016, de folhas 371.

O Recurso é tempestivo.

#### **Da controvérsia.**

No Recurso Voluntário foram alegados os seguintes pontos:

- ✓ Da nulidade do r. despacho decisório por ausência da análise do crédito;
- ✓ Da correta interpretação da regra do §3º do artigo 32 da IN RFB nº 1.300/2012;
- ✓ Da ausência de similitude entre o crédito objeto dos autos e aqueles em discussão na esfera judicial;
- ✓ A instrução normativa nº 1.300/2012 não pode limitar o direito do contribuinte;
- ✓ Da realização de perícia/diligência.

Passa-se à análise.

- Da nulidade do r. despacho decisório por ausência da análise do crédito.

É alegado às folhas 07 do Recurso Voluntário:

*No caso concreto, o despacho decisório viola frontalmente todos os princípios acima, notadamente porque a autoridade administrativa sequer analisou se a Recorrente fazia jus ao crédito pleiteado, se o mesmo foi apurado de acordo com as normas de regência (Leis nº 10.833/2003 e 10.637/02) ou não, se o mesmo podia ser utilizado na compensação de débitos próprios nos termos do artigo 6º da Lei nº 10.833/03 ou objeto de ressarcimento em dinheiro.*

*Ao invés de seguir os ditames legais e analisar a composição do crédito, a autoridade administrativa trilhou o caminho que entendeu mais fácil e que afrontou todos os princípios citados, simplesmente negou a integralidade do crédito.*

*Registre-se, mais uma vez, que após o procedimento de fiscalização que deu azo ao presente despacho decisório, o qual foi devidamente satisfeito e amparado com todos os documentos solicitados, as autoridades administrativas não levantaram quaisquer questionamentos acerca do crédito pleiteado, sendo que, caso restasse eventual dúvida, a ora Recorrente evidentemente teria atendido o pleito e demonstrado naquela oportunidade que os valores relativos às despesas financeiras tratados na ação judicial em nada trazem efeito para o pedido*

**ora feito. Ou seja, ao contrário do que suscitou rapidamente a DRJ, não restou nenhuma dúvida para a autoridade que deveria analisar o crédito, nem mesmo relacionada a receita financeira, pois se assim fosse, teria exigido mais documentos ou analisado o montante pleiteado e eventualmente glosado uma parcela, mas não foi o que aconteceu, o crédito nunca foi sequer apreciado!**

*(Grifo e negrito próprios do original)*

A autoridade administrativa **não trilhou** o caminho que entendeu mais fácil, mas sim o adequado conforme previsão legal: alínea d), do § 12, do artigo 74 da Lei 9.430/96.

O *Despacho Decisório* expôs de forma clara e concisa, o motivo da não homologação da pretendida compensação, deve ser afastada a pretensão de declaração de nulidade do ato administrativo, às folhas 240 do processo digital:

*Analisadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, constatou-se que não há direito ao crédito pleiteado. Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.*

*(...)*

*Enquadramento Legal: Lei nº 10.637, de 2002. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

Esse assunto será abordado a seguir.

1.300/2012 - Da correta interpretação da regra do §3º do artigo 32 da IN RFB nº

1.300/2012, vigente à época, abaixo transcrito:

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.

§ 1º O pedido de ressarcimento dos créditos acumulados na forma do inciso II do caput do art. 27, e do seu § 3º, referente ao saldo credor acumulado no período de 9 de agosto de 2004 até o final do 1º(primeiro) trimestre-calendário de 2005, poderá ser efetuado somente a partir de 19 de maio de 2005.

§ 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.**

(Grifo e negrito nossos)

O programa PER/DCOMP da Receita Federal do Brasil tem por função agilizar e controlar Receita Federal o procedimento de compensação, ressarcimento e restituição de tributos, e representou um grande avanço nas relações fisco-contribuinte.

A legislação em vigor só permite a compensação de crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado e que não caiba mais nenhum tipo de recurso da Fazenda Nacional. Com a edição de Lei nº 11.051, foram acrescidos na Lei nº 9.430/96 dispositivos expressos sobre a compensação de tributos originados de decisões judiciais.

LEI 9430/96:

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 30.12.2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

...

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

11...

II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

Assim, créditos baseados em decisões judiciais inexistentes e provisórias não poderão ser utilizados.

Portanto, a previsão do §3º do artigo 32 da IN RFB nº 1.300/2012, vigente à época, encontra amparo legal.

- Das ações em discussão na esfera judicial.

Aproveita-se o preciso relato do Acórdão de Manifestação de Inconformidade:

a) através do MS nº 0007720-53.2003.4.02.5001 (depois Apelação Cível nº 2003.50.01.007720-8 no TRF 2ª/R), a contribuinte objetivou a **exclusão da base de cálculo do PIS**, das despesas financeiras decorrentes de empréstimos e da aquisição de máquinas e equipamentos de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil ou no exterior, bem como fosse declarada a inconstitucionalidade dos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Ainda que a ela tenha sido negado o pedido em instâncias anteriores, fato é que o processo aguarda julgamento de recurso do STF (RE nº 698531). Se aquela Corte atender o pleito da empresa, resultará aumento de saldos credores, ocasionando diminuição de eventuais saldos devedores, com aproveitamento de maior crédito passível de ressarcimento/compensação.

Ao contrário do que assenta a contribuinte, não há, naquele processo judicial, delimitação temporal ou de valores para o pedido feito, donde sua implementação teria efeitos no tempo, inclusive quanto ao pedido de ressarcimento tratado no presente processo. Ademais, ainda que instada a fazê-lo, a contribuinte não demonstrou, de forma específica, quais valores relativos a despesas financeiras se enquadrariam naquele processo judicial e que, em tese, não trariam qualquer efeito no pedido ora feito.

Tema

**707 - Validade da restrição do direito a créditos da contribuição ao PIS apenas quanto aos bens, serviços, custos e despesas relacionados a negócios jurídicos contratados com pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.**

Relator: **MIN. MARCO AURÉLIO**  
Leading Case: **RE 698531**  
Ver descrição [+]  
Ver tese [+]

Há Repercussão?  
**Sim**

Andamentos		DJ/DJe	Jurisprudência	Detalhes	Processo Relacionado	Recursos
Data	Andamento	Órgão Julgador	Observação			Documento
16/12/2014	Conclusos ao(à) Relator(a)					

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4268655&numeroProcesso=698531&classeProcesso=RE&numeroTema=707>, em 03/12/2018.

b) quanto ao MS nº 0012766-45.2013.403.6100, duas questões foram analisadas:

1. créditos sobre encargos de depreciação e amortização sobre os bens e direitos integrantes do ativo imobilizado adquiridos até 30 de abril de 2004 - limitação temporal art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004: também nesse caso, eventual sentença favorável à empresa podem interferir em quaisquer créditos apurados em períodos de apuração posteriores. Isso porque, no caso de julgamento favorável, os créditos podem ser adicionados às bases de cálculo, sem a imposição de limitação temporal relativamente a períodos vindouros, podendo fazer parte dos créditos objetos do Pedido de Ressarcimento de que se trata. Note-se que a contribuinte fez constar em DACONs (todos os períodos de apuração - ver fl. 233), informação acerca de créditos calculados sobre a rubrica 09. *Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)*, sem qualquer distinção. Ainda que intimada a apresentar composição detalhada dessa rubrica (além das demais bases de cálculo), a contribuinte não discriminou a utilização desses créditos (sobre encargos de depreciação sem a limitação temporal prevista no art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004), donde as argumentações postas na peça de contestação não podem prosperar.
2. utilização de créditos relativos a julho, agosto e setembro/2007 em períodos posteriores, sem limitação temporal (aproveitamento extemporâneo): apesar de decisão desfavorável em primeira instância, eventual decisão favorável à empresa permitirá a ela a utilização de créditos apurados em 2007, sem a sujeição ao prazo prescricional de 05 anos. Isso poderá interferir em quaisquer créditos apurados em períodos de apuração vindouros, mesmo os analisados no presente processo, visto que créditos extemporâneos poderão gerar deduções da contribuição a recolher, ora em análise. Disso resultaria a utilização de menor quantidade de créditos no período de apuração de que trata o presente processo, restando assim mais créditos passíveis de ressarcimento (o crédito objeto de Pedidos de Ressarcimento seria aumentado), restando claro que o pleito da contribuinte não goza da necessária certeza e liquidez. Sem tais características não há como reconhecer-se a existência do pretendido direito de ressarcimento/compensação.

Ainda consta dos autos citação ao Mandado de Segurança nº 0012556-96.2010.403.6100 FIBRIA CELULOSE S/A(SP147239 - ARIANE LAZZEROTTI) X DELEGADO DA REC FEDERAL DO BRASIL DE ADMINIST TRIBUTARIA EM SP – DERAT.

- Da realização de perícia/diligência.

O Recorrente apresenta os seguintes quesitos:

- a) Qual a composição do crédito objeto do pedido de ressarcimento?
- b) O crédito está devidamente declarado no DACON?

- 
- c) A Recorrente já se apropriou dos créditos de PIS/COFINS litigados nas seguintes ações judiciais: (i) Mandado de Segurança n° 0012556-96.2010.403.6100; (ii) Mandado de Segurança n° 0012766-45.2013.403.6100 e (iii) Mandado de Segurança n° 0007720-53.2003.4.02.5001?
- d) Para efeito da Lei n.º 6.404/76 e normas regulamentares, qual o conceito de custo, despesas e encargos?
- e) Custo e custo de produção são termos sinônimos?
- f) Após o processo de produção, industrialização ou fabricação, quando se obtém o produto acabado, ainda é possível a empresa despende valores classificados como custo ou custo de produção?
- g) É possível afirmar que todos os Custos de Produção são necessários e indispensáveis à produção do produto fabricado pela empresa destinado à venda? Quais seriam estes Custos de Produção, no caso vertente?
- h) Identificar a função e onde são utilizados no processo produtivo os produtos e serviços cujo crédito não for reconhecido e que se encontram listados nas planilhas elaboradas pela fiscalização.
- i) Classificar como custo ou custo de produção, despesa ou encargo os produtos e os serviços constantes das planilhas anexas elaboradas pela fiscalização;
- j) Quando se inicia e quando termina o processo produtivo da Recorrente?
- k) A Recorrente faz jus a integralidade do crédito pleiteado?

No pleito de ressarcimento o ônus da prova é do contribuinte.

No mais, como ficou bem salientado, a alínea d), do § 12, do artigo 74 da Lei 9.430/96 **considerada não declarada** a compensação em que o crédito seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado.

Portanto, qualquer resultado obtido por uma eventual perícia é inócuo frente à disposição de Lei.

Diante de tudo que foi exposto, conheço do RECURSO VOLUNTÁRIO e voto no sentido NEGAR PROVIMENTO ao Recurso do Contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.

## Voto Vencedor

Conselheiro Walker Araujo - Redator Designado

Com o devido respeito ao voto do ilustre Relator, ouço discordar parcialmente da decisão que aplicou a limitação do § 3º do art. 32 da IN RFB nº 1.300/2012 em detrimento ao contribuinte e, manteve integralmente a glosa realizada nestes autos.

Segundo o relator, a fiscalização agiu com acerto ao glosar o crédito apurado pelo Recorrente nos termos da norma anteriormente citada, considerando o fato de que as ações judiciais poderão interferir nos créditos apurados no presente processo, restando claro que o pleito da contribuinte não goza da necessária certeza e liquidez, não havendo, assim, como reconhecer a existência do pretendido direito de ressarcimento.

Entretanto, entendo que a interpretação dada pelo Relator ao § 3º, do artigo 32, da IN RFB nº 1300, de 2012, não me parece a mais adequada, considerando que a expressão "*cujo valor possa ser alterado*" se refere a uma alteração para um valor menor. É o que extraio do referido permissivo legal:

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.

(...)

§ 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**.

Ora, nos casos em que o valor do ressarcimento pleiteado pelo contribuinte pode ser aumentado, mas não diminuído, tal parcela se mostra incontroversa, sendo descabida a interpretação de que mesmo uma alteração a maior impossibilitaria o ressarcimento.

Em resumo, se existe uma parte crédito que não pode ser afetada pela discussão judicial em andamento, deve-se analisar a origem do crédito objeto do pedido de ressarcimento, afastando, por conseguinte a limitação prevista na referida norma. Do contrário, aplica-se a vedação da IN.

No presente caso, com exceção do MS nº 0012556-96.2010.4.03.6100, a fiscalização afirmou que as matérias discutidas nos mandados de segurança nºs 0012766.45.2013.4.03.6100 e 0007720-53.2003.4.02.5001, só teriam o efeito de aumentar o direito creditório do período de apuração, inexistindo, assim, a possibilidade de diminuir o valor do crédito pleiteado, é o que se vê no documento de fls. 229-239:

10. **AÇÃO JUDICIAL Nº 2.** No Mandado de Segurança 0012766-45.2013.403.6100 (fls. 06 e 07), a impetrante objetiva que seja assegurado o direito ao aproveitamento/desconto dos créditos das contribuições ao PIS e à COFINS apurados no regime de incidência não cumulativa informados nos DACON dos

períodos de competência de julho, agosto e setembro de 2007, em períodos de apuração posteriores a esses meses, extemporaneamente, sem qualquer limitação temporal, ou seja, desprezando-se o prazo prescricional previsto no artigo 1º do Decreto nº 20.910/32, in verbis:

*“Art. 1º As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem”*

11. Após denegado o pedido do contribuinte através da sentença proferida, o mesmo impetrou recurso perante o Tribunal Regional Federal da 3ª Região (fls. 08 e 09 do e-processo 10880.945017/2013-14). O processo ainda aguarda julgamento.

12. Os artigos 5º e 6º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 estabelecem que a pessoa jurídica pode aproveitar os créditos apurados na forma dessas leis para deduzi-los das contribuições a recolher:

[ LEI 10.637/2002 ]

*“Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep 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.”*

13. O critério temporal para o aproveitamento foi definido pela Solução de Divergência COSIT nº 21, de 29 de julho de 2011:

**“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**EXISTÊNCIA E TERMO DE INÍCIO DO PRAZO PRESCRICIONAL DOS CRÉDITOS REFERIDOS NO ART. 3º DA LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2001; E NO ART. 3º DA LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.**

***Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932.***

Os fatos geradores dos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 0.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, têm natureza complexiva e aperfeiçoam-se no último dia do mês da apuração.

O termo de início para contagem do prazo prescricional relativo aos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração;

**Dispositivos Legais:** art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932; art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2001; art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003”

14. Uma possível decisão favorável ao contribuinte permitirá a ele se aproveitar dos créditos apurados em 2007 sem se sujeitar ao prazo prescricional de 05 anos, podendo interferir em quaisquer créditos apurados em períodos de apuração posteriores, inclusive os aqui analisados, na medida em que esses créditos extemporâneos poderão ser aproveitados em deduções das contribuições a recolher. Consequentemente, reduzindo-se as contribuições a recolher, seriam utilizados menos créditos dos períodos de apuração aqui analisados para deduções, restando assim mais créditos passíveis de ressarcimento, ou seja, **os créditos objetos dos Pedidos de Ressarcimento aqui analisados seriam aumentados.**

15. **AÇÃO JUDICIAL Nº 3.** No Mandado de Segurança 0007720-53.2003.4.02.5001 (fls. 15 a 24), a impetrante objetiva a exclusão da base de cálculo do PIS, das despesas financeiras decorrentes de empréstimos e da aquisição de máquinas e equipamentos de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil ou no exterior, bem como fosse declarada a inconstitucionalidade dos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.637/02. A sentença recorrida julgou improcedente o pleito autoral, denegando a segurança. Atualmente o processo se encontra aguardando julgamento do recurso extraordinário RE/698531 no Supremo Tribunal Federal, inclusive já houve a decisão reconhecendo a repercussão geral do caso (fls. 25 a 29 do e-processo 10880.945017/2013-14).

16. O regime não cumulativo do PIS/PASEP e da COFINS consiste em deduzir, dos débitos apurados de cada contribuição, os respectivos créditos admitidos na legislação.

Ora, se o pleito consiste na diminuição da base de cálculo (faturamento) das contribuições através da exclusão das despesas financeiras decorrentes de empréstimos e da aquisição de máquinas e equipamentos de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil ou no exterior, **obviamente essa redução de débitos ocasionará um aumento dos saldos credores resultantes dos confrontos entre débitos e créditos.**

17. Podemos observar o fato, por meio do exame do conteúdo das Fichas 07A, 17A, 13A, 23A, 14, 24, 15B e 25B dos DACONs (arquivo anexo em formato não paginável de fl. 30 do e-processo 10880.945017/2013-14) de todos os períodos de apuração aqui analisados. Do confronto entre os débitos (contribuição incidente sobre o faturamento) e créditos do regime da Não Cumulatividade apurados são obtidos os saldos credores objetos dos Pedidos de Ressarcimento, ou seja, uma diminuição na base de cálculo (faturamento) resulta num menor uso de créditos para deduções e consequentemente num saldo credor passível de ressarcimento.

Assim, para estes casos, onde o crédito não pode ser diminuído pela discussão judicial, entendo que a limitação prevista no § 3º do art. 32 da IN RFB nº 1.300/2012 não deve surtir efeitos.

O mesmo não se diga em relação ao processo judicial nº 0012556-96.2010.4.03.6100. Isto porque, a fiscalização intimou a Recorrente à prestar informações e apresentar a composição detalhada sobre a apuração dos créditos apurados sobre bens do ativo imobilizado e dos encargos de depreciação e amortização, bem como das demais bases de cálculo das Fichas 06A e 16A, a qual deixou de atender a solicitação feita pela unidade fiscalizadora, motivo pelo qual concluiu que os créditos judiciais poderiam alterar, para mais ou para menos, o crédito objeto do pedido de ressarcimento.

Neste cenário, entendo que agiu bem a fiscalização ao glosar o crédito da Recorrente relacionado ao MS nº 0012556-96.2010.4.03.6100, aplicando a limitação do § 3º do art. 32 da IN RFB nº 1.300/2012.

Vale ressaltar, que o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC<sup>1</sup>). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, o indeferindo do crédito é medida que se impõe. Nesse sentido:

*"Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009*

*VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)"*  
*(Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)*

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

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

<sup>1</sup> Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

*do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil". (original não destacado)<sup>2</sup>*

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a aplicação da IN RFB nº 1.300/2012 quanto às matérias objetos dos Mandados de Segurança nº 0007720-53.2003.4.02.5001 e nº 0012766-45.2013.403.6100, com retorno à unidade de origem para prosseguimento da análise do direito creditório.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo

---

<sup>2</sup> Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.