



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.953877/2021-23
ACÓRDÃO	3101-004.389 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VOLKSWAGEN TRUCK & BUS INDUSTRIA E COMERCIO DE VEICULOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CARACTERIZAÇÃO.

É nulo, por cerceamento do direito de defesa, o Despacho Decisório que não motiva de forma clara e objetiva a apuração do crédito glosado.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do despacho decisório, por cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3101-004.388, de 11 de dezembro de 2025, prolatado no julgamento do processo 10880.953902/2021-79, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que julgou o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao suposto crédito de PIS/PASEP.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, em síntese abaixo, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

ALEGAÇÕES GENÉRICAS. NÃO APRESENTAÇÃO DE PROVAS. DIREITO CREDITÓRIO.

As alegações genéricas, desacompanhadas de provas, são incapazes de comprovar direito creditório, o qual carece de confirmação de sua liquidez e certeza.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. ESCRITURAÇÃO. LIVROS. DOCUMENTOS. ELEMENTOS DE PROVA.

Incumbe ao contribuinte a demonstração, com documentação comprobatória, da existência do crédito, líquido e certo, que alega possuir junto à Fazenda Nacional (art. 170 do Código Tributário Nacional). A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

DILIGÊNCIA NÃO NECESSÁRIA. PRODUÇÃO DE PROVAS E FORMULAÇÃO DE QUESITOS. OCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO.

Quando considerar a solicitação de diligência prescindível e meramente protelatória, a autoridade julgadora deve indeferir, de plano, o pedido de realização do referido procedimento.

Em Voluntário, a Recorrente alega novamente as razões contidas no recurso inaugural.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, de modo que admito seu conhecimento.

Da nulidade do despacho decisório

A autoridade fiscal realizou procedimentos para apuração dos créditos e da base de cálculo das contribuições Pis/Pasep e COFINS apuradas no regime não cumulativo, para os períodos de 2012 e 2013, com base nas informações da EFD-Contribuições, a fim de verificar os diversos PER/DCOMPs listados no Termo de Verificação Fiscal do PAF 13032.652876/2021-43.

O processo em comento cuida apenas do PER/DCOMP nº 30648.21176.070617.1.1.11-9361 relacionado à COFINS (mercado interno) do 4º trimestre de 2012.

O TVF foi juntado posteriormente nos autos às folhas 20 a 55.

Segunda a autoridade fiscal, na análise dos itens geradores dos créditos e débitos de contribuições do SPED Contribuições, foi detectada que alguns itens não condiziam com os valores totalizados, motivando, assim, os Termos de Intimação Fiscal 1, 2 e 3 (também anexados no processo administrativo 13032.652876/2021-43) para que o contribuinte apresentasse os itens que deram base para o pleito de ressarcimento dos PER/DCOMPs.

Narra que foram identificados itens de tributação monofásica de acordo com a Lei nº 10.485/2002, corretamente apurados nas alíquotas diferenciadas para as revendas dos itens constantes nos Anexos I e II desta Lei.

Explica que também foram identificados insumos para produção e serviços utilizados como insumos, sem problemas na verificação. Senão, vejamos:

Na análise dos itens geradores dos créditos e débitos de contribuições do SPED Contribuições foi detectado que tais itens não condiziam com os valores totalizados, motivando, assim, os Termos de Intimação Fiscal 1, 2 e 3 (também anexados no processo administrativo 13032.652876/2021-43) para que o contribuinte apresentasse os itens que deram base para o pleito de ressarcimento destes PER/DCOMPs.

Recebidas as respostas tempestivamente (em formato de planilhas eletrônicas), estas planilhas também se encontram anexadas neste processo administrativo 13032.652876/2021-43 – foram anexadas várias “versões” diferentes da resposta, sendo a última a mais atualizada pela demora de extração das informações pelo volume de dados requeridos.

Os itens apresentados, quando possível, foram confrontados nos sistemas da Receita Federal para validação e verificação (quando existiam chaves de acesso para os documentos). Foram identificados, entre os itens da planilha, itens de tributação monofásica de acordo com a Lei no 10.485/2002, corretamente apurados nas alíquotas diferenciadas para as revendas dos itens constantes nos Anexos I e II desta lei. Outros itens também identificados foram insumos para produção e serviços utilizados como insumos, sem problemas na verificação. Passa-se, então a verificar as informações por trimestre. As totalizações foram extraídas das listagens de itens apresentadas nas respostas do contribuinte, e compiladas no arquivo “Analise.xlsx”, também presente no processo administrativo de repositório de arquivos.

As informações relacionadas aos créditos foram extraídas das planilhas de resposta de intimação anexadas no processo 13032.652876/2021-43 como “MAN_Creditos_consolidados...” e informações dos débitos foram extraídas das planilhas anexadas como “MAN_Receitas_consolidadas...”. Para cada uma das planilhas apresentadas pelo contribuinte existem abas diferentes separando cada tipo de crédito, e algumas que dizem respeito ao sistema no qual ocorreu a extração. Na consolidação dos cálculos do arquivo “Analise.xlsx”, tentou-se manter o máximo da padronização entregue pelo contribuinte para facilitar a verificação, realizando somatórios direto nos itens para cada um dos meses dos períodos de apuração para validar os cálculos.

Depois, colaciona no TVF as tabelas com os cálculos. E, ao final, declara o resultado do pleito de cada PER/DCOMP. A título de exemplo, o 4º trimestre de 2012:

4º TRIMESTRE DE 2012

- 015551155307061711087436 – PIS EXPORTAÇÃO – deferido parcialmente no valor de R\$ 527.715,89.
- 042850807207061711102253 – PIS MERCADO INTERNO – indeferido.
- 423981138007061711097202 – COFINS EXPORTAÇÃO – indeferido.
- 306482117607061711119361 – COFINS MERCADO INTERNO – indeferido.

Noutra perspectiva, a Recorrente vem sustentado, desde a inaugural, que o ato administrativo não elencou os motivos pelos quais determinados dispêndios glosados não poderiam ter sido considerados: *Não se tem a composição, natureza e explicação para os créditos glosados. Simplesmente aquilo que se teve como rejeitado não é identificado.*

Além disso, explica que há erro grave na apuração dos créditos de COFINS, já que parte foi calculado à alíquota padrão (7,6%), quando deveria se dar a alíquota diferenciada (de 9,6%), nos termos do art. 1º da Lei nº10.485/2002 (incidência monofásica), o que também acarretou a indevida redução dos créditos a que tem direito a Recorrente, *in verbis*:

O cálculo feito pela Fiscalização para apuração dos créditos nas planilhas foi a aplicação direta das alíquotas padrão de PIS e COFINS não cumulativos (1,65% e 7,60%) sobre todo o montante de base de cálculo, conforme as planilhas abaixo constantes do Despacho Decisório e correspondentes ao 4º trimestre de 2012:

CÁLCULOS APRESENTADOS NA RESPOSTA DA INTIMAÇÃO				
CRÉDITOS: planilha MAN_Creditos_consolidadas_3_TRIM_2012.xlsb				
RECEITAS: planilha MAN_Receitas_consolidadas_3_TRIM_2012.xlsb				
CRÉDITOS PERÍODO DE APURAÇÃO	CRÉDITOS	BASE DE CÁLCULO	PIS/PASEP	COFINS
	MERCADO INTERNO		1,65%	7,60%
out/12	01.Bens para Revenda	R\$ 15.723.631,55	R\$ 259.439,92	R\$ 1.194.996,00
	02.Bens Utilizados com Insumos	R\$ 558.009.937,21	R\$ 9.207.163,96	R\$ 42.408.755,23
	03.Serviços Utilizados como Insumos	R\$ 4.685.420,62	R\$ 77.309,44	R\$ 356.091,97
	04.Despesas de Energia Elétrica	R\$ 754.404,24	R\$ 12.447,67	R\$ 57.334,72
	05.Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de PJ	R\$ 242.874,54	R\$ 4.007,43	R\$ 18.458,47
	06.Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de PJ	R\$ -	R\$ -	R\$ -
	07.Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	R\$ 3.984.918,96	R\$ 65.751,16	R\$ 302.853,84
	08.Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil	R\$ -	R\$ -	R\$ -
	09.Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	R\$ -	R\$ -	R\$ -
	10.Sobre Bens do Ativo Imobilizado	R\$ 14.012.030,90	R\$ 231.198,51	R\$ 1.064.914,35
	11.Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias	R\$ -	R\$ -	R\$ -
	12.Devoluções de Vendas	R\$ 28.094,48	R\$ 463,56	R\$ 2.135,18
DEATE	13.Outras Operações com Direito a Crédito	R\$ 6.471.326,68	R\$ 106.776,89	R\$ 491.820,83
	21.Outros Créditos a Descontar	R\$ -	R\$ -	R\$ -
	Créditos Calculados a Aliquotas Diferenciadas	R\$ 14.653.673,09	R\$ 241.785,61	R\$ 1.113.679,15
	(-) Ajustes Negativos de Créditos	-R\$ 14.782.190,70	-R\$ 243.906,15	-R\$ 1.123.446,49
	TOTAL CRÉDITO - MERCADO INTERNO	R\$ 603.784.121,57	R\$ 9.962.438,01	R\$ 45.887.593,24
	IMPORTAÇÃO			
	01.Bens para Revenda - Importação	R\$ 10.524,24	R\$ 173,65	R\$ 799,84
	02.Bens Utilizados com Insumos - Importação	R\$ 45.893.769,74	R\$ 757.247,20	R\$ 3.487.926,50
	(-) Ajustes Negativos de Créditos - Importação	R\$ -	R\$ -	R\$ -
	TOTAL CRÉDITO - IMPORTAÇÃO	R\$ 45.904.293,98	R\$ 757.420,85	R\$ 3.488.726,34

PERÍODO DE APURAÇÃO	CRÉDITOS	BASE DE CÁLCULO	PIS/PASEP	COFINS
	MERCADO INTERNO		1,65%	7,60%
nov/12	01.Bens para Revenda	R\$ 16.423.203,92	R\$ 270.982,86	R\$ 1.248.163,50
	02.Bens Utilizados com Insumos	R\$ 481.657.607,95	R\$ 7.947.350,53	R\$ 36.605.978,20
	03.Serviços Utilizados como Insumos	R\$ 3.604.815,15	R\$ 59.479,45	R\$ 273.965,95
	04.Despesas de Energia Elétrica	R\$ 631.135,76	R\$ 10.413,74	R\$ 47.966,32
	05.Despesas de Aluguéis de Predios Locados de PJ	R\$ 127.304,85	R\$ 2.100,53	R\$ 9.675,17
	06.Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de PJ	R\$ 94.161,83	R\$ 1.553,67	R\$ 7.156,30
	07.Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	R\$ 4.848.208,72	R\$ 79.995,44	R\$ 368.463,86
	08.Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil	R\$ -	R\$ -	R\$ -
	09.Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	R\$ -	R\$ -	R\$ -
	10.Sobre Bens do Ativo Imobilizado	R\$ 6.662.218,78	R\$ 109.926,61	R\$ 506.328,63
	11.Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias	R\$ -	R\$ -	R\$ -
	12.Devoluções de Vendas	R\$ 775,33	R\$ 12,79	R\$ 58,93
	13.Outras Operações com Direito a Crédito	R\$ 4.808.621,24	R\$ 79.342,25	R\$ 365.455,21
	21.Outros Créditos a Descontar	R\$ -	R\$ -	R\$ -
	Créditos Calculados a Alíquotas Diferenciadas	R\$ 8.635.766,69	R\$ 142.490,15	R\$ 656.318,27
	(-) Ajustes Negativos de Créditos	-R\$ 11.138.958,81	-R\$ 183.792,82	-R\$ 846.560,87
	TOTAL CRÉDITO - MERCADO INTERNO	R\$ 516.354.861,41	R\$ 8.519.855,21	R\$ 39.242.969,47
	IMPORTAÇÃO			
	01.Bens para Revenda - Importação	R\$ 4.031.945,45	R\$ 66.527,10	R\$ 306.427,85
	02.Bens Utilizados com Insumos - Importação	R\$ 25.714.382,43	R\$ 424.287,31	R\$ 1.954.293,06
	(-) Ajustes Negativos de Créditos - Importação	R\$ -	R\$ -	R\$ -
	TOTAL CRÉDITO - IMPORTAÇÃO	R\$ 29.746.327,88	R\$ 490.814,41	R\$ 2.260.720,92
PERÍODO DE APURAÇÃO	CRÉDITOS	BASE DE CÁLCULO	PIS/PASEP	COFINS
	MERCADO INTERNO		1,65%	7,60%
dez/12	01.Bens para Revenda	R\$ 5.258.143,70	R\$ 86.759,37	R\$ 399.618,92
	02.Bens Utilizados com Insumos	R\$ 451.021.850,75	R\$ 7.441.860,54	R\$ 34.277.660,66
	03.Serviços Utilizados como Insumos	R\$ 2.309.483,63	R\$ 38.106,48	R\$ 175.520,76
	04.Despesas de Energia Elétrica	R\$ 621.033,94	R\$ 10.247,06	R\$ 47.198,58
	05.Despesas de Aluguéis de Predios Locados de PJ	R\$ 86.599,39	R\$ 1.428,89	R\$ 6.581,55
	06.Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de PJ	R\$ 168.325,47	R\$ 2.777,37	R\$ 12.792,74
	07.Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	R\$ 6.904.435,72	R\$ 113.923,19	R\$ 524.737,11
	08.Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil	R\$ -	R\$ -	R\$ -
	09.Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	R\$ -	R\$ -	R\$ -
	10.Sobre Bens do Ativo Imobilizado	R\$ 5.012.855,71	R\$ 82.712,12	R\$ 380.977,03
	11.Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias	R\$ -	R\$ -	R\$ -
	12.Devoluções de Vendas	R\$ 355,39	R\$ 5,86	R\$ 27,01
	13.Outras Operações com Direito a Crédito	R\$ 10.638.028,63	R\$ 175.527,47	R\$ 808.490,18
	21.Outros Créditos a Descontar	R\$ -	R\$ -	R\$ -
	Créditos Calculados a Alíquotas Diferenciadas	R\$ 20.031.016,41	R\$ 330.511,77	R\$ 1.522.357,25
	(-) Ajustes Negativos de Créditos	-R\$ 37.207.928,84	-R\$ 613.930,83	-R\$ 2.827.802,59
	TOTAL CRÉDITO - MERCADO INTERNO	R\$ 464.844.199,90	R\$ 7.669.929,30	R\$ 35.328.159,19
	IMPORTAÇÃO			
	01.Bens para Revenda - Importação	R\$ -	R\$ -	R\$ -
	02.Bens Utilizados com Insumos - Importação	R\$ 22.609.351,48	R\$ 373.054,30	R\$ 1.718.310,71
	(-) Ajustes Negativos de Créditos - Importação	R\$ -	R\$ -	R\$ -
	TOTAL CRÉDITO - IMPORTAÇÃO	R\$ 22.609.351,48	R\$ 373.054,30	R\$ 1.718.310,71
VALORES A CREDITAR				
PERÍODO	PIS	COFINS		
out/12	R\$ 10.719.858,86	R\$ 49.376.319,58		
nov/12	R\$ 9.010.669,62	R\$ 41.503.690,39		
dez/12	R\$ 8.042.983,60	R\$ 37.046.469,90		
	R\$ 27.773.512,08	R\$ 127.926.479,87		

Entretanto, não se apercebeu a Fiscalização que, em relação a linha 21 das planilhas acima ("21. Outros Créditos a Descontar / Créditos Calculados a Alíquotas Diferenciadas"), deveriam ter sido utilizadas as alíquotas de PIS e COFINS constantes do art. 1º da Lei nº 10.485/2002 (incidência monofásica), respectivamente, de 2% e 9,6%. Isso acarretou um subdimensionamento dos créditos de COFINS a que tem direito a Recorrente no período, conforme a demonstração abaixo:

Assim, o crédito total de COFINS do período, pelos cálculos da Fiscalização, com a utilização da alíquota de 7,60%, é de R\$ 3.292.354,673. Entretanto, o mesmo direito de crédito com a utilização da alíquota correta de 9,60% corresponde ao montante de R\$ 4.158.763,78,474.

Assim, a utilização da alíquota incorreta pela Fiscalização suprimiu um direito de crédito da Recorrente no montante de R\$ 866.409,11, o que demonstra a iliquidez dos trabalhos fiscais.

Ao final, a defesa argumenta que há incongruência nos trabalhos fiscais, visto que créditos do mesmo período de apuração e do mesmo tipo de operação (exportação ou mercado interno) foram parcialmente aceitos para o PIS, mas não para a COFINS. Vejamos:

Exemplificativamente, veja que no 4º trimestre/2012 houve o deferimento parcial dos créditos de PIS-exportação e o indeferimento dos créditos de COFINS-exportação:

4º TRIMESTRE DE 2012

- 015551155307061711087436 – PIS EXPORTAÇÃO – deferido parcialmente no valor de R\$ 527.715,89.
- 042850807207061711102253 – PIS MERCADO INTERNO – indeferido.
- 423981138007061711097202 – COFINS EXPORTAÇÃO – indeferido.
- 306482117607061711119361 – COFINS MERCADO INTERNO – indeferido.

A mesma mácula existe no 2º trimestre/2012, em relação ao pleito de PIS-mercado interno que foi deferido parcialmente e o pleito de COFINS-mercado interno que foi

2º TRIMESTRE DE 2012

- 06887.08050.270417.1.1.08-6753 – PIS EXPORTAÇÃO – deferido no valor de R\$ 3.020.827,52.
- 11868.54633.270417.1.1.10-0942 – PIS MERCADO INTERNO – deferido parcialmente no valor de R\$ 180.678,50.
- 42388.96246.270417.1.1.09-1627 – COFINS EXPORTAÇÃO – deferido parcialmente no valor de R\$ 12.356.959,77.
- 28503.91239.270417.1.1.11-0050 – COFINS MERCADO INTERNO – indeferido.

indeferido:

Sem adentrar ao mérito dos cálculos da Fiscalização e dos supostos erros descritos pela Recorrente, entendo que o despacho decisório não foi claro em apontar o motivo para não homologar o crédito no PER/DCOMP nº 30648.21176.070617.1.1.11-9361 relacionado à COFINS (mercado interno) do 4º trimestre de 2012.

Não é possível confirmar se o indeferimento se deu por divergência formal de valores constantes das declarações fiscais ou a partir de gastos não inerentes à atividade produtiva da Recorrente.

Sabemos que a correta motivação dos atos administrativos, sobretudo quando neguem ou deixem de analisar pleitos dos administrados, constitui-se em direito reconhecido pela doutrina e princípio basilar consagrado na Constituição Federal, na Lei nº 9.784/99 e no Decreto nº 70235/72, sendo sua falta um vício que prejudica o direito creditório do contribuinte.

In casu, o motivo pelo não reconhecimento do direito ao ressarcimento e/ou a não homologação da compensação não foi plenamente revelado, assim, verifica-se vício de motivação que inevitavelmente causa nulidade do ato administrativo.

Cabia à administração tributária demonstrar no despacho decisório o óbice do direito creditório do contribuinte que levaria ao decreto de não homologação da compensação.

Nessa perspectiva, reforço o que dispõe o inciso II do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, quando o cerceamento do direito de defesa do Recorrente acarreta a nulidade do ato administrativo:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Pelo exposto, voto por declarar a nulidade do despacho decisório, por cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, devendo a unidade de origem proferir novo ato administrativo.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do despacho decisório, por cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator