



Processo nº	11080.005355/2009-13
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3201-006.794 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	24 de junho de 2020
Recorrente	ECORE SOLUÇÕES EM TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. REQUISITO DE VALIDADE O resarcimento e a compensação de créditos tributários depende da comprovação da liquidez e certeza dos créditos contra a Fazenda Nacional.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ESPÉCIE DE PEDIDO DE RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO. LIMITES DA APRECIAÇÃO EM SEDE ADMINISTRATIVA No âmbito dos pedidos de resarcimento e declarações de compensação, a apreciação administrativa da regularidade do procedimento do contribuinte se limita à aferição da existência de crédito contra a Fazenda Nacional estritamente informado no PER/Dcomp.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Vinícius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Marcos Antônio Borges (Suplente convocado), Laércio Cruz Uliana Júnior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Trata o presente processo, e apensos, de Pedidos de Ressarcimento, cumulados com Declarações de Compensação, relacionados abaixo, no qual a contribuinte solicita

ressarcimento, e posterior compensação, de créditos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no regime não cumulativo, vinculados a receitas de exportação, com base no disposto no artigo 6º da Lei nº 10.833/2003.

Pedidos de Ressarcimento	Tipo	Valor em R\$	Períodos de apuração
11080.005355/2009-13	Principal	67.678,21	1º, 2º e 3º trimestres de 2006
11080.006450/2009-26	Apenso	87.698,06	1º e 2º trimestres de 2007
11080.006445/2009-13	Apenso	42.745,25	4º trimestre de 2007 e 1º trimestre de 2008
11080.006448/2009-57	Apenso	33.339,03	4º trimestre de 2008 e 1º trimestre de 2009

Declarações de Compensação	Pedidos de Ressarcimento
28590.82518.291206.1.7.09-5338	11080.005355/2009-13
34630.60504.291206.1.7.09-5690	11080.005355/2009-13
13354.52290.291206.1.7.09-7003	11080.005355/2009-13
19783.66601.241108.1.3.09-2185	11080.006450/2009-26
17864.91699.241108.1.3.09-3618	11080.006450/2009-26
40566.00644.310108.1.3.09-6470	11080.006445/2009-13
17742.64251.170408.1.3.09-1059	11080.006445/2009-13
34523.40858.170408.1.3.09-0346	11080.006445/2009-13
13990.48581.290109.1.3.09-2507	11080.006448/2009-57
34807.81816.200409.1.3.09-3928	11080.006448/2009-57

Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre - RS pelo não reconhecimento do direito creditório e não homologação das compensações pleiteadas, mediante Despacho Decisório à folha 94, em 25 de setembro de 2009, com base na Informação Fiscal de folhas 49 a 52, que esclarece que a contribuinte tributou indevidamente as receitas auferidas no regime de apuração não cumulativa. A autoridade fiscal fundamenta que:

[...]

Segundo as notas fiscais de serviço, a interessada exerce as atividades de desenvolvimento de software, compreendendo consultoria, configuração, projeto, suporte técnico, capacitação, treinamento, comercialização e manutenção evolutiva. De acordo com o inciso XXV do art.10 da Lei 10.833/03, incluído pela Lei nº 11.051/04 e com vigência a partir de 30/12/2004, as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas, estão excluídas do regime de apuração na forma não-cumulativa, cabendo-lhes a tributação no regime cumulativo. Assim, desde 30/12/2004, as receitas auferidas pelo contribuinte, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software, estão sujeitas à tributação no regime cumulativo. Além disso, mesmo que o contribuinte estivesse no regime de apuração na forma não-cumulativa, não efetuou vendas no mercado interno com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para a COFINS, não podendo a interessada efetuar pedidos de ressarcimento com base no disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e no art. 16 da Lei 11.116/2005.

Inconformada com a não homologação das compensações declaradas, a contribuinte apresenta manifestação da inconformidade, às folhas 107 a 111, na qual afirma que, de fato, vinha praticando sua tributação em regime de apuração equivocado, isto é, na forma não cumulativa. E, ciente do equívoco, providenciou, retroativamente, o reenquadramento de sua contabilidade ao regime correto, cumulativo.

A contribuinte alega, por conseguinte, que, se por um lado não tem direito aos créditos pleiteados, por outro, deve-se reconhecer que, durante o período do equívoco, pagou o tributo por regime de tributação menos favorável. Explica que, nos anos 2007, 2008 e

2009, recolheu o valor de R\$ 77.475,07 (atualizado até 31 de outubro de 2009) além do efetivamente devido, referente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). A interessada defende que os valores cobrados devem ser reduzidos de acordo com os cálculos que apresenta em anexo.

No tópico *Da não incidência do art. 10, inciso XXV, da Lei 10.833/03 sobre receitas financeiras da impugnante*, a contribuinte argumenta que a obrigatoriedade de tributação pelo regime cumulativo restringe-se, no texto da Lei 10.833, artigo 10, inciso XXV.

Desta forma, apenas as receitas especificadas no dispositivo de lei estariam excluídas do regime não-cumulativo de tributação. As receitas auferidas classificadas como financeiras não configurariam suporte fático da norma, permanecendo fora do alcance da tributação obrigatória pelo regime cumulativo.

Em Da providência de alteração dos documentos fiscais, a contribuinte informa que está providenciando as retificações necessárias de Dacon, DCTF, PER/Dcomp e DIPJ, a fim de que o Fisco possa visualizar, com nitidez, o que alega.”

A decisão recorrida julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e apresenta a seguinte ementa:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. REQUISITO DE VALIDADE

O resarcimento e a compensação de créditos tributários depende da comprovação da liquidez e certeza dos créditos contra a Fazenda Nacional.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ESPÉCIE DE PEDIDO DE RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO. LIMITES DA APRECIAÇÃO EM SEDE ADMINISTRATIVA

No âmbito dos pedidos de resarcimento e declarações de compensação, a apreciação administrativa da regularidade do procedimento do contribuinte se limita à aferição da existência de crédito contra a Fazenda Nacional estritamente informado no PER/Dcomp.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

O Recurso Voluntário foi interposto de forma hábil e tempestiva contendo, em breve síntese, que:

(i) o fato que deu origem ao processo foi a análise do regime de tributação adotado pela recorrente, à época o regime não cumulativo de PIS/COFINS;

(ii) nos mesmos autos foi constada a inaplicabilidade de tal regime à recorrente, razão pela qual foram indeferidas as compensações de créditos oriundos da tomada de serviços;

(iii) o processo que reconheceu o equívoco e constituiu endividamento tributário decorrente da não compensação de seus créditos de PIS/COFINS também reconheceu – por via transversa – que a recorrente deveria ter tributado pelo regime cumulativo em período pretérito;

(iv) há congruência entre a não homologação de créditos e o dever do Fisco de ressarcir à recorrente os valores que recolheu a maior em decorrência de ter tributado por regime equivocado;

(v) o entendimento externado pela Receita Federal do Brasil no sentido de que a recorrente deveria estar tributando pelo regime cumulativo, e não pelo regime não cumulativo, gera dupla consequência: 1. A recorrente não tem direito aos créditos de PIS/COFINS oriundos de serviços que tomou; 2. A recorrente deveria ter tributado mediante a incidência de alíquota deveras inferior à que efetivamente lhe foi aplicada;

(vi) a decisão cuidou unicamente de constituir endividamento da recorrente ao negar-lhe compensação de créditos, mas deixou de reconhecer que o Fisco é também devedor dos valores que durante três anos recebeu a maior;

(vii) a decisão recorrida apega-se a incabível formalismo para dizer que tal postulação deverá ser objeto de pedido apartado;

(viii) o princípio da autotutela impõe à administração pública o dever de rever a qualquer tempo seus atos eivados de vícios ou irregularidades;

(ix) não há que se falar em inovação recursal; e

(x) ao caso deve ser aplicado o Princípio do Informalismo (formalismo moderado).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

Improcede o pleito recursal.

A decisão recorrida analisou a matéria de modo adequado e correto, razão pela qual a sua reprodução é medida que se impõe, sendo adotada como razões decisórias, *in verbis*:

“A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre - RS decidiu pelo não reconhecimento do direito creditório e não homologação das compensações pleiteadas, conforme se viu, em razão de que a contribuinte tributou indevidamente as receitas auferidas no regime de apuração não cumulativo.

Em sede de manifestação de inconformidade, a contribuinte concorda que utilizou o regime de apuração não cumulativo equivocadamente e que já estaria providenciando a correção de sua contabilidade para o regime cumulativo, bem como a retificação do Dacon, DCTF, PER/Dcomp e DIPJ.

Observe-se que, apesar de a contribuinte concordar com o fundamento do indeferimento dos Pedidos de Ressarcimento e não homologação das Compensações, alega que recolheu a maior o valor de R\$ 77.475,07 (atualizado até 31 de outubro de 2009), referente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no decorrer de 2007 a 2009. A interessada defende que os valores cobrados devem ser reduzidos de acordo com os cálculos que apresenta em anexo.

Neste contexto, importa aqui precisar quais são os limites do litígio posto a esta Delegacia de Julgamento. Explica-se.

A questão sobre a qual tem legitimidade este juízo administrativo para se manifestar é, tão-somente, aquela que se relaciona com a regularidade ou não dos pedidos de ressarcimento e das compensações declaradas pela contribuinte, nos termos em que elas foram estritamente formalizadas. Em sede de julgamento, importa ao juízo administrativo aferir apenas a existência do direito creditório pleiteado. Em outras

palavras, nos processos de repetição a questão posta aos julgadores administrativos (e, do mesmo modo, às autoridades fiscais que analisam originariamente o direito creditório pleiteado – as Delegacias da Receita Federal), é a referente à existência ou não do crédito contra a Fazenda Nacional alegado pelo sujeito passivo, tendo-se em conta, de forma estrita, a informação posta pelo mesmo sujeito passivo como identificadora da origem do crédito pleiteado.

Neste caso, se a contribuinte quiser solicitar restituição de recolhimentos efetuados a maior, em razão da apuração equivocada pelo regime não cumulativo do PIS e da Cofins, deve, após a correção da contabilidade e retificação dos demonstrativos e declarações, apresentar Pedido de Restituição específico de IRPJ e CSLL (se não atingido pela decadência do direito de pedir).

Diz-se isto, em razão de que não se pode, em sede recursal, apreciar originariamente questão não submetida à apreciação de quem tem competência, em instância inicial, para deferir ou não o crédito pretendido. E não há como sanear processualmente tal incidente, pois na medida em que o despacho decisório da DRF-Porto Alegre-RS foi prolatado com estrita consonância com o conteúdo dos PER/Dcomp apresentados, inovar nos limites do litígio em sede recursal seria indevido.

No que se refere a alegação da contribuinte de que as receitas financeiras não estariam sujeitas à tributação do PIS/Pasep e da Cofins no regime cumulativo, esclarece-se que não há qualquer discordância. Isto porque, além do entendimento pacificado no âmbito do Poder Judiciário, foi editada a Lei nº 11.941/2009, revogando expressamente o §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98.

No entanto, a verificação da existência, ou não, de direito creditório, no regime cumulativo, em razão de tributação de receitas financeiras da contribuinte, não poderá ser aqui analisada pelos mesmos motivos expostos nos parágrafos anteriores. Como dito, tal questão pode ser submetida à apreciação, quando da análise do direito creditório pleiteado em decorrência de recolhimento a maior no regime cumulativo.

Por todo exposto, voto pelo indeferimento dos Pedidos de Ressarcimento e não homologação das compensações declaradas.”

Frise-se que a Recorrente ainda em sede de Manifestação de Inconformidade sequer tinha providenciado as retificações necessárias para demonstrar o seu direito, conforme reconhecido pela própria. Tem-se a seguinte passagem:

“Importante informar que a Impugnante está providenciando as retificações necessárias de DACON/DCTFs/PERDCOMP/DIPJ, a fim de que o Fisco possa visualizar, com nitidez, o que ora se deduz.”

É de se consignar, ainda, que em casos semelhantes, a Recorrente, em recentes decisões teve negado provimento aos seus recursos voluntários.

Tais decisões apresentam as seguintes ementas:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. PRELIMINAR REJEITADA. AUSÊNCIA DE CRÉDITO.

Não é viável a análise do direito creditório do contribuinte quando não demonstrado pelo contribuinte dispor de crédito. Tampouco possível reconhecer nulidade de ato administrativo que não homologa a PER/DCOMP por inexistir o crédito pleiteado pelo contribuinte.

NECESSIDADE DE TRANSMISSÃO DE NOVO PER/DCOMP QUANDO RETIFICADO O REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

Retificação do PER/DCOMP que inclui/exclui novos créditos e débitos prescinde de nova transmissão de pedido de ressarcimento/compensação. Inteligência do art. 109, da

IN RFB nº 1.717/2017.” (Processo nº 11080.006447/2009-11; Acórdão nº 3002-000.980; Relatora Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa; sessão de 12/12/2019)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. PRELIMINAR REJEITADA. AUSÊNCIA DE CRÉDITO.

Não é viável a análise do direito creditório do contribuinte quando não demonstrado pelo contribuinte dispor de crédito. Tampouco possível reconhecer nulidade de ato administrativo que não homologa a PER/DCOMP por inexistir o crédito pleiteado pelo contribuinte.

NECESSIDADE DE TRANSMISSÃO DE NOVO PER/DCOMP QUANDO RETIFICADO O REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

A Retificação do PER/DCOMP que inclui e/ou exclui novos créditos e/ou débitos prescinde de nova transmissão de pedido de ressarcimento/compensação. Inteligência do art. 109 da IN RFB nº 1.717/2017.” (Processo nº 11080.006367/2009-57; Acórdão nº 3002-000.981; Relatora Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa; sessão de 12/12/2019)

Do voto condutor destaco:

“Sem muitas delongas, a pretensão recursal gira em torno da análise do direito creditório pela Recorrente decorrente de pagamento indevido/a maior de PIS/Pasep apurado no regime não cumulativo no mercado interno.

De já, cumpre destacar que é incontrovertido o equívoco pela Recorrente quanto ao regime de tributação adotado de não cumulativo quando na verdade o correto era o regime cumulativo.

(...)

Observe que é ônus do contribuinte provar o direito pleiteado, *in casu*, é dever da Recorrente provar o seu direito creditório após as retificações necessárias nos documentos fiscais e contábeis desde a impugnação/manifestação de inconformidade – o que reafirmo não restou provado até o presente momento.

No caso dos autos, a corroborar os fatos deduzidos em sua defesa a Recorrente sequer trouxe ainda na manifestação de inconformidade ao Despacho Decisório elementos probatórios, ao contrário confessa o equívoco na apuração realizada que deu azo a não homologação ao ressarcimento do crédito e compensação declarada e informa que os documentos fiscais e contábeis seriam retificados sem que trouxesse ao presente procedimento administrativo o documentário retificado, até a presente data.

Diante desse cenário como poderia a Administração Fiscal examinar e cotejar as informações lançadas pela Recorrente no PER/DCOMP retificado sem a apresentação pela Recorrente dos documentos contábeis e fiscais corrigido, elementos essenciais para aferição da assertiva da Recorrente?

Por outro lado, mesmo que apresentados nesta fase, o direito da Recorrente para inserir novas provas encontra-se precluso, porque a oportunidade de produção de provas pela Recorrente foi em momento pretérito segundo previsão expressa nos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, a saber:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Corroborando, cabe citar o recente precedente do CSRF, sobre o tema:

Acórdão nº 9303-008.093

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2007 a 30/06/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE NOVOS ARGUMENTOS E PROVAS EM SEDE RECURSAL. PRECLUSÃO.

A manifestação de inconformidade e os recursos dirigidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seguem o rito processual estabelecido no Decreto nº 70.235/72, além de suspenderem a exigibilidade do crédito tributário, conforme dispõem os §§ 4º e 5º da Instrução Normativa da RFB nº 1.300/ 2012.

Os argumentos de defesa e as provas devem ser apresentados na manifestação de inconformidade interposta em face do despacho decisório de não homologação do pedido de compensação, precluindo o direito do Sujeito Passivo fazê-lo posteriormente, salvo se demonstrada alguma das exceções previstas no art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72.

Isto posto, afastado qualquer argumento da Recorrente em torno da nulidade do despacho decisório, bem como da Verdade Material e do Formalismo Moderado.

(...)

Quanto ao argumento e pedido da Recorrente em torno da possibilidade de se requerer a restituição dos créditos de IRPJ e CSLL em procedimento administrativo apartado a afastar a incidência de decadência, também sem sorte a Recorrente.

Como já deduzido longamente na presente peça assim que constatado o erro, mesmo que após a não homologação do pedido de restituição/compensação cabia a Recorrente, imediatamente, corrigir os vícios, especialmente o PER/DCOMP e apresentar a Administração Fiscal os documentos contábil e fiscal retificados para nova análise do direito creditório, já que trata-se de novo crédito/débito.

A assertiva está embasada na IN RFB nº 1.717/2017 que trata das normas de restituição, compensação, resarcimento e reembolso no âmbito da Receita Federal do Brasil, ao prescrever em seu art. 109, *in verbis*:

Art. 109. A retificação da declaração de compensação gerada por meio do programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário não será admitida quando tiver por objeto a inclusão de novo débito ou o aumento do valor do débito compensado mediante a apresentação da declaração de compensação à RFB.

§ 1º Na hipótese prevista no caput, o sujeito passivo que desejar compensar o novo débito ou a diferença de débito deverá apresentar à RFB nova declaração de compensação.

Não procedendo a Recorrente de forma regular, não pode ser objeto de estudo no presente procedimento administrativo eventual direito creditório de IRPJ e CSLL quando o pleito da Recorrente foi de PIS/Pasep no regime não cumulativo, devendo ser realizado mediante novo pedido de restituição/ressarcimento com nova transmissão de PER/DCOMP.

Ao todo exposto, conheço o recurso administrativo voluntário da Recorrente, quanto a preliminar de nulidade do Despacho Decisório suscita, rejeito-a, e no mérito, nego provimento pelas razões expostas.”

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade