



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 11686.000399/2008-49  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-007.837 – 3ª Turma  
**Sessão de** 22 de janeiro de 2019  
**Matéria** COFINS - RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ALIBEM COMERCIAL DE ALIMENTOS S.A.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. MONTANTE SOLICITADO. REDUÇÃO. APURAÇÃO. AUMENTO DO VALOR DEVIDO. BASE DE CÁLCULO. ALTERAÇÃO, LANÇAMENTO. DE OFÍCIO. DESNECESSIDADE.

Nos pedidos de ressarcimento/compensação é dever da Autoridade Administrativa apurar a certeza e a liquidez do valor total pleiteado, mediante a apuração da contribuição devida, com base na documentação contábil e fiscal do contribuinte, nos termos da respectiva legislação tributária, efetuando o ressarcimento/compensação apenas e tão somente do saldo credor a favor contribuinte, inexistindo obrigação legal de lançamento de ofício da diferença entre o valor da contribuição devida, considerado pelo contribuinte, e o valor apurado por aquela autoridade e que implicou na redução do total pleiteado/compensado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem para decisão de mérito, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto tempestivamente pela Fazenda Nacional contra o acórdão nº 3302-001.740, de 18/07/2017, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF.

O Colegiado da Câmara Baixa, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte, para acolher a preliminar de necessidade de lançamento da diferença do valor da contribuição, apurado pela Autoridade Administrativa, suscitada pelo Relator, e, no mérito, negou provimento (i) por unanimidade de votos, quanto ao ressarcimento do crédito presumido da agroindústria; e, pelo voto de qualidade, negou provimento, ao ressarcimento do crédito sobre as despesas glosadas pela Autoridade Administrativa, nos termos da seguinte ementa:

*"CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

*Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007*

*PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COFINS NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO DOS DÉBITOS DIFERENÇA A EXIGIR NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.*

*A sistemática de ressarcimento da COFINS e do PIS não-cumulativos não permite que, em pedidos de ressarcimento, valores como o de créditos presumidos de ICMS, computados pela fiscalização no faturamento, base de cálculo dos débitos, sejam, subtraídas do montante a ressarcir.*

*Em tal hipótese, para a exigência de tais Contribuições necessário seja efetuado lançamento de ofício..*

*PIS E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. ART 8º DA LEI N.10.925/2004.*

*ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF 15/05. ILEGALIDADE INEXISTENTE.*

*O crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/04, só pode ser utilizados para a dedução de Pis e Cofins no mês de sua apuração, não podendo ser utilizado em pedido de ressarcimento ou de compensação de períodos diversos de apuração. Precedentes do STJ.*

*DESPESAS PÓS PRODUÇÃO. MANIPULAÇÃO E PRESERVAÇÃO DE MERCADORIAS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Não se equipara a despesa de armazenagem as despesas incorridas com manipulação de mercadorias destinadas a exportação, necessárias à manutenção de sua integridade física ou a seu embarque, incorridas na zona primária ou na zona*

*secundária. Por falta de previsão legal, tais despesas não geram direito a crédito do PIS e da Cofins."*

Intimado desse acórdão, o contribuinte apresentou embargos de declaração, alegando contradição entre a decisão e seus fundamentos, pelo fato de no dispositivo sintético da conclusão constar "**Recurso Voluntário Negado**" e na parte analítica constar que foi acolhida a preliminar de necessidade de lançamento.

Por meio do despacho às fls. 235-e, o Presidente da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara considerou que houve apenas erro material na Ementa, passível de retificação, nos termos do art. 66 do RICARF, e determinou a retificação do acórdão embargado, para substituir a expressão "**Recurso Voluntário Negado**" pela expressão "**Recurso Voluntário Provido em Parte**". Assim, o acórdão foi retificado e editado novamente, conforme fls. 236-e/260-e.

Intimada desse novo acórdão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial, requerendo a sua reforma para que seja restabelecida a decisão de primeira instância, alegando, em síntese, que a preliminar de necessidade de lançamento dos débitos decorrentes da inclusão das receitas de crédito presumido do ICMS e da cessão onerosa de créditos de ICMS para terceiros, suscitada pelo Relator da Câmara Baixa, não foi objeto do recurso voluntário do contribuinte e, portanto, o Colegiado não poderia ter decidido sob tal matéria. Alegou ainda que a presente demanda deve se limitar aos contornos jurídicos reclamados pelo recorrente, conforme arts. 108 do CTN e 4º da LICC, bem como os arts. 128 e 460 do CPC, estes citados e transcrito no seu recurso especial.

Em 26/01/2014, o contribuinte apresentou o requerimento às fls. 295-e/301-e, informando que aderiu ao parcelamento de débitos tributários federais instituído pela Lei nº 12.865/2013; assim, achou por bem, desistir expressamente da discussão administrativa das glosas dos créditos, objeto deste processo, no valor de R\$ 3.195.785,03 (fls. 298-e), referentes às despesas com: capatazia, movimentação de carga e descarga, paletização, monitoramento, taxa de riscos, cálculo do crédito presumido agroindustrial e possibilidade de ressarcimento do crédito presumido agroindustrial, mantendo a discussão, quanto às glosas decorrentes da inclusão na base de cálculo da contribuição dos créditos presumidos do ICMS e da cessão onerosa de ICMS para terceiros.

Posteriormente, apresentou em 14/09/2015, novos embargos de declaração contra o acórdão recorrido, alegando, em síntese, inconsistência, que teria ocorrido em virtude do não entendimento, por parte das autoridades executoras do acórdão, de que houve provimento parcial do seu recurso voluntário, em relação às glosas decorrentes da não inclusão na base de cálculo dos valores do crédito presumido de ICMS e das transferências onerosas de ICMS para terceiros.

No entanto, os referidos embargos por inconsistências foram rejeitados pelo Presidente da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara, sob o fundamento de que, analisado o acórdão embargado, não se constatou omissão, contradição ou obscuridades, sendo que o próprio embargante não apontou nenhum desses vícios, conforme despacho às fls. 408-e/410-e.

O contribuinte foi intimado do referido despacho e informado que os autos seriam remetidos ao CARF para prosseguimento, nos termos da intimação às fls. 412-e, recebida em 19/01/2017, conforme termo às fls. 414-e.

Por meio do Despacho de Admissibilidade às fls. 417-e/421-e, o Presidente da 3 Câmara admitiu o recurso especial da Fazenda Nacional.

Intimado da admissão do recurso especial da Fazenda Nacional, o contribuinte apresentou suas contrarrazões, requerendo o improvimento do recurso especial da Fazenda Nacional, bem como a discussão de mérito, quanto à inclusão na base de cálculo da contribuição das receitas decorrentes de crédito presumido do ICMS e da cessão onerosa de ICMS para terceiros.

Em síntese é o relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

O recurso da Fazenda Nacional atende ao pressuposto de admissibilidade e deve ser conhecido.

Como o contribuinte não apresentou recurso especial, a matéria em discussão, nesta fase recursal, se restringe à do recurso especial da Fazenda Nacional, "*preliminar de necessidade de lançamento de ofício dos débitos decorrentes da inclusão das receitas de crédito presumido do ICMS e da cessão onerosa de ICMS para terceiros na base de cálculo da Cofins não cumulativa*".

Ressalte-se ainda que as matérias aventadas pelo contribuinte, em suas contrarrazões, já foram decididas de forma definitiva, na instância administrativa, nos termos do acórdão recorrido. Tais matérias não foram objeto de embargos nem de recurso especial. Assim, não se toma conhecimento delas.

Conforme demonstrado nos autos e reconhecidos pelo Relator que suscitou a preliminar da necessidade do lançamento de ofício dos débitos decorrentes da inclusão das receitas de crédito presumido do ICMS e de cessão onerosa de ICMS para terceiros, na base de cálculo da Cofins não cumulativa, não foi objeto do recurso voluntário por parte do contribuinte.

Assim, o acórdão recorrido extrapolou os limites da lide, ao apreciar e acatar a suscitada preliminar, tendo em vista que tal matéria não faz parte das matérias opostas no recurso voluntário do contribuinte.

A desnecessidade de lançamento de ofício de débitos decorrentes de glosas e/ou da não inclusão de receitas na base de cálculo da contribuição apurada, segundo a legislação tributária, com o objetivo de se apurar o real valor da contribuição devida, para se decidir sobre a liquidez de pedido de ressarcimento, foi muito bem fundamentada pelo Conselheiro Walber José da Silva, na Declaração de Voto às fls. 186-e/189-e, anexada ao acórdão recorrido.

Como tenho o mesmo entendimento daquele Conselheiro, adoto os fundamentos expendidos por ele, naquela declaração, reproduzidos a seguir:

*"(...) Os valores de natureza tributária a restituir ou a ressarcir pela Fazenda Nacional são espécies de despesa pública. E o pagamento de despesa pública somente pode ser realizado após a sua regular liquidação, por expressa determinação do art. 62 da Lei nº 4.320/64. E o disposto nos art. 165 e 170 do CTN é compatível com essa regra.*

*E a liquidação da despesa pública está definida no art. 63 da Lei nº 4.320/64, ou seja, é o procedimento tendente a verificar a existência do direito do credor e a apuração da origem e objeto do que se deve pagar e da importância exata a pagar, bem como a identificação da pessoa a quem se deve pagar.*

*A primeira conclusão que se tira desses dispositivos legais é que a atividade de liquidação da despesa é uma atividade privativa da administração pública. A segunda conclusão que se tira é que somente despesas líquidas podem ser pagas.*

*Uma terceira constatação óbvia é que a legislação tributária que trata da restituição, do ressarcimento e da compensação não se contrapõe e nem altera os arts. 62 e 63 da Lei nº 4.320/64. Ao contrário, a eles se integra na medida em que estabelece regras para o credor contestar tanto a existência do direito pleiteado como "o exato valor" da despesa de restituição e de ressarcimento apurado pela autoridade administrativa competente.*

*Dito isto, passemos à apreciação das razões da preliminar levantada pelo Ilustre Conselheiro Relator.*

*O Ilustre Conselheiro Relator entende que a autoridade administrativa incumbida de apurar a liquidez e certeza do crédito pleiteado não pode proceder "modificação da base de cálculo do tributo em sede de declaração de compensação". Para ele, constatando erro de apuração da base de cálculo, deve a autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, não lhes sendo permitido, em substituição ao lançamento, "promover a glosa de créditos em pedidos de ressarcimento ou de compensação".*

*Com as devidas vênias, ousou discordar desse entendimento porque, em primeiro lugar, há sim permissão legal (arts. 62 e 63 da Lei nº 4.320/64) para a autoridade administrativa incumbida de efetuar o pagamento da despesa pública, de restituição ou de ressarcimento, apurar, reconhecer e pagar valor diferente do pleiteado pelo credor, sem nenhuma restrição legal à forma de proceder a apuração do exato valor a restituir.*

*Antes de avançar na discussão, é necessário deixar claro, mesmo sendo repetitivo, que a lei permite o pagamento e a compensação **exclusivamente** de créditos líquidos e certos de terceiros contra a Fazenda Nacional. Os créditos incertos ou ilíquidos contra a Fazenda Nacional não podem ser objeto de extinção por pagamento ou por compensação com débito do credor.*

*Em consequência das disposições legais acima, qualquer que seja o motivo que levou a autoridade administrativa a reconhecer o crédito do contribuinte em valor inferior ao pleiteado, ela não pode efetuar o seu pagamento, ou a sua compensação, no valor pleiteado pelo contribuinte, sob pena de violenta agressão ao art. 62 da Lei nº 4.320/64, devendo responder administrativamente pelo delito cometido.*

*No caso de despesa relativa a ressarcimento ou restituição de créditos de natureza tributária, ou relativo a incentivos fiscais de natureza financeira, todo o procedimento administrativo é passível de contestação, como acima se disse.*

*Aqui chegamos em uma “encruzilhada” jurídica: o que fazer quando no procedimento de liquidação do crédito pleiteado a autoridade administrativa fazendária entende que o contribuinte apurou a menor a base de cálculo do tributo envolvido no seu pedido, com reflexos no valor a restituir, a ressarcir ou a compensar? Deve ou não a autoridade administrativa constituir o crédito tributário, pelo lançamento, resultante da apuração de diferença na base de cálculo ou na alíquota da exação? Quais são os efeitos no valor total objeto de pedido de restituição, de ressarcimento ou de compensação, havendo ou não lançamento? Quais são os efeitos no valor a restituir, a ressarcir ou a compensar não afetado pela diferença de base de cálculo, se a autoridade efetuar ou deixar de efetuar o lançamento?*

*Começando a responder pela última questão acima, entendo que o fato de existir parcela controversa no valor ou no direito objeto do pedido do contribuinte em nada afeta o direito ao crédito e o valor reconhecidamente líquido pela administração, podendo este ser pago regularmente. É que aconteceu no caso dos autos, onde a parcela incontroversa já foi paga via compensação.*

*Quanto aos efeitos no valor total objeto de PER/DCOMP, havendo ou não lançamento de diferença apurada e decorrente de majoração da base de cálculo ou da alíquota aplicada, entendo que também em nada afeta o direito ao crédito e o valor pleiteado. E não tem nenhum efeito porque, imediatamente, a autoridade administrativa só está autorizado a pagar o valor líquido da dívida da Fazenda Nacional. A parte litigiosa a lei não permite o seu pagamento, como acima se viu.*

*Se não houver o lançamento, a parcela controversa do pedido do contribuinte será decidida pelo rito do PAF no próprio processo do PER/DCOMP. Havendo o lançamento, a parcela controversa será discutido ou no processo do PER/DCOMP ou no processo do auto de infração ou notificação de lançamento ou, ainda, em ambos, simultaneamente (o que não é, tecnicamente, correto). Em qualquer caso, reconhecendo a administração a improcedência do lançamento ou da glosa (no PER/DCOMP) a parcela reconhecida será paga ao contribuinte.*

*A segunda questão (deve ou não a autoridade administrativa constituir o crédito tributário, pelo lançamento, resultante da*

*apuração de diferença na base de cálculo ou na alíquota da exação) é deveras controversa. Pela Nota Técnica nº 9 Cosit, de 15/02/2012, a RFB analisou a matéria para concluir, de forma dúbia, pela necessidade do lançamento, dentro do prazo decadencial, e pela dispensa do lançamento, após o prazo decadencial.*

*É verdade que não existe norma legal tratando, objetivamente, desta matéria. No entanto, pelas razões acima exposta e tendo em mira a objetividade e a efetividade do processo administrativo, especialmente o fiscal, deve-se trilhar pelo caminho mais célere e mais vantajoso para o contribuinte.*

*Na situação sob exame, a lavratura do auto de infração, ou da notificação de lançamento, me parece um procedimento estéril, servindo, no máximo, para criar constrangimentos e despesas para contribuinte.*

*Para ilustrar nosso entendimento, partimos de um caso bem simples: um pedido de restituição de PIS pago a maior que, no curso da diligência fiscal, foi constatado que a empresa não incluiu na base de cálculo o valor de uma receita de venda de serviços e que, após a inclusão dessa receita na base de cálculo do PIS, ainda resultou em pagamento indevido a ser restituído ao contribuinte.*

*Para uma maior clareza, vamos supor que o valor da restituição pedida pelo contribuinte foi de R\$ 1.000,00 e, após a inclusão da receita de venda de serviços na base de cálculo do PIS, a RFB apurou um valor a restituir de R\$ 700,00.*

*Lavrando ou não auto de infração ou notificação de lançamento, e independente de manifestação de inconformidade do contribuinte, inicialmente a RFB só pode efetuar o pagamento da restituição de R\$ 700,00 e, de fato, efetua o pagamento desse valor.*

*O contribuinte entende, por qualquer razão, que sua receita de prestação de serviço não integra a base de cálculo do PIS e contesta a decisão do Delegado da RFB.*

*Supondo que a RFB efetuou o lançamento do crédito tributário, no valor original de R\$ 300,00 e com multa de ofício e juros de mora, e o contribuinte contestou o lançamento e o despacho decisório que deferiu, em parte, o seu pedido de restituição. As duas contestações têm o mesmo objeto.*

*As contestações do contribuinte (impugnação e manifestação de inconformidade) podem ser consideradas procedentes ou não (para simplificar o raciocínio).*

*Sendo procedentes as contestações, o lançamento será cancelado e a restituição do valor original de R\$ 300,00 será efetuada.*

*Sendo improcedentes as contestações, não há crédito adicional a restituir e, também, não há como exigir da recorrente o*

---

*pagamento do crédito tributário lançado, inclusive a multa de ofício, em face da existência de pagamento anterior à efetivação do lançamento. O crédito lançado está extinto por pagamento anterior ao lançamento.*

*Num caso e no outro, o lançamento efetuado não se presta para exigir o pagamento de crédito tributário, que é a sua finalidade precípua. Para que serve o ato administrativo que não se presta a cumprir a sua finalidade? Respondo: não serve para nada! É inútil! Portanto, absolutamente desnecessário.*

*O mesmo raciocínio acima aplica-se no caso de ressarcimento de créditos do IPI, do PIS não cumulativo e da Cofins não cumulativa, onde os valores glosados são abatidos dos créditos legítimos do contribuinte."*

Nacional. À luz do exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda

(assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Pôssas

## Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Depreendendo-se da análise dos autos do processo, peço vênia ao ilustre conselheiro relator para expor meu entendimento acerca do conhecimento de ofício de matéria preliminar – qual seja, se esse colegiado poderia ou não conhecer de ofício a discussão acerca da necessidade do lançamento do crédito tributário no caso vertente.

Considerando a matéria estar vinculada diretamente à observância do devido processo administrativo fiscal, entendo, tal como o acórdão recorrido. Ou seja, que é possível conhecer a matéria de ofício, por se tratar de questão de ordem pública, eis que tem o conhecimento dessa discussão tem o condão de aplicar corretamente os atos procedimentais e processuais. Qual seja, o próprio lançamento do crédito tributário.

Nessa linha, entendo que essa julgadora, tal como fez o relator do acórdão recorrido, pode se manifestar de ofício para trazer a necessidade de lançamento para se efetuar a cobrança de determinado crédito tributário.

Vê-se que cabe ao julgador emitir juízo de ofício quando constata preceitos de ordem pública processuais – que possam ferir a observância de pressupostos processuais e condições da ação. Isso, em respeito ao art. 5º, inciso LIV, da CF/88, que dispõe que *"ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal"*. O que entendo ser o caso do presente processo – vez que o lançamento seria necessário nesse caso, conforme estabelece o art. 142 do CTN:

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.*

Tal dispositivo ainda enfatiza que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Ora, se a autoridade fiscal não efetua o lançamento, a administração pública incorre em prejuízo, pois somente com o lançamento é que o fisco pode lançar a multa de ofício.

Sendo assim, até mesmo para se evitar prejuízo à administração, o lançamento deve ser efetuado nesse caso. Vê-se que, nos termos do art. 2º da Lei 9.784/99, tem-se que no processo administrativo deverão ser observados as formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados e atuação conforme a lei e o Direito. Por isso, sem mais delongas, entendo ser possível conhecer tal matéria de ofício nesse caso, para negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Processo nº 11686.000399/2008-49  
Acórdão n.º 9303-007.837

**CSRF-T3**  
Fl. 456

---

Em vista dessa sintética exposição, voto por negar provimento ao recurso.

É como voto.

*(Assinado digitalmente)*  
Tatiana Midori Migiyama