



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13116.721867/2015-31
ACÓRDÃO	3401-012.923 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de abril de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRAINFARMA INDUSTRIA QUIMICA E FARMACEUTICA S.A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2011

PER/DCOMP. FALTA DE PROVAS. CRÉDITO NÃO RECONHECIDO.

No pedido de ressarcimento cumulado com compensação o débito confessado é homologado se certo e líquido o crédito tributário, sendo o ônus da prova da higidez do crédito, exclusivamente, do contribuinte à luz da legislação vigente (CTN e Decreto nº 70.235/70).

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a diligência proposta pela relatora, na qual restou vencida, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-012.922, de 18 de abril de 2024, prolatado no julgamento do processo 13116.722310/2015-18, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (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.

Por economia processual e por bem retratar os fatos, traz-se a cabo o relatório constante no acórdão recorrido:

Trata-se de Pedido de Restituição de PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, tendo por base o Recurso Extraordinário (RE) n. 559.937/RS do Supremo Tribunal Federal (STF), cujo crédito não foi reconhecido pelo Despacho Decisório nº [...] - DRF/ANA (fls. [...]), da Seção de Administração Aduaneira-Saana, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Anápolis (GO).

O pedido inicial (fls. [...]) contemplava o valor de R\$ [...] de PIS-Importação, e de R\$ [...] de COFINS-Importação, para as Declarações de Importações – Dis relacionadas nas planilhas eletrônicas anexadas ao processo digital, com datas de registro de [...] a [...] (fls. [...]).

Posteriormente (fls. [...]), o pedido de restituição foi alterado para R\$ [...] de PIS-Importação e R\$ [...] de COFINS-Importação, uma vez que:

“(...) a Contribuinte averiguou que, por um equívoco, arrolou entre as declarações de importações (Dis) que sofreram alteração na base de cálculo das contribuições PISIMPORTAÇÃO e COFINS-IMPORTAÇÃO, processos de importação que por força de lei não tiveram recolhimento das contribuições nos respectivos desembaraços aduaneiros.

(...)

Para tanto, apresenta o formulário do Anexo III da referida IN para formalização de seu pedido de restituição, juntamente com planilha eletrônica discriminando as declarações de importação retificadas com todos os dados solicitados no Anexo III, denominada ‘Anexo III-IN 1300’.

Ressalte-se, contudo, que nenhuma planilha eletrônica relativa à retificação do pedido foi anexada ao presente processo.

DESPACHO DECISÓRIO

Informa a autoridade aduaneira, no referido Despacho Decisório, para as matérias objeto do presente processo, os argumentos abaixo sintetizados:

O contribuinte apurou as contribuições do PIS/PASEP e da COFINS no regime não cumulativo, durante o período abrangido pelo pedido de restituição.

Dessa forma, como o interessado não fez prova de que não se beneficiou dos créditos na entrada, e considerando que já compensou, pelo regime da não-

cumulatividade, os débitos de PIS/PASEP e de COFINS na saída com os créditos da entrada (insumos), no período objeto do pedido, não é devida a restituição pleiteada pelo importador. Restituição agora significaria a utilização dos créditos em duplicidade, o que, obviamente, não poderia ser admitido.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

O sujeito passivo interpôs manifestação de inconformidade (fls. [...]) alegando os pontos abaixo sintetizados.

DA NULIDADE DO DESPACHO BASEADO EM PRESUNÇÃO

A autoridade fiscal presumiu que a Interessada usufruiu dos valores pagos de PIS e COFINS na importação como crédito na apuração do PIS e COFINS devidos mensalmente com base no regime da não cumulatividade, decidindo por indeferir o pleito de restituição, sem, contudo, buscar qualquer tipo de esclarecimento junto à contribuinte ou evidência comprobatória do referido aproveitamento de crédito escritural.

Ou seja, não foram juntados ao processo documentos probatórios da conclusão da autoridade fiscal. E, em homenagem ao princípio da verdade material, estas provas são elementos essenciais a validade de qualquer ato administrativo, sob pena de nulidade de todo o processo.

DO DIREITO A RESTITUIÇÃO

Mesmo que se comprove que os valores pagos a maior na importação foram utilizados como crédito escritural nas apurações de PIS e COFINS devidos nos termos das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, não subsiste o direito ao fisco de denegar a repetição de indébito pleiteada.

Não se pode inserir a repetição do indébito tributário em regime jurídico idêntico ao do crédito escritural.

O direito à restituição está atrelado ao pagamento indevido ou a maior de tributo, não havendo restrição legal atrelada ao destino dado ao valor indevidamente recolhido na escrituração fiscal do Contribuinte, motivo pelo qual não é cabível qualquer restrição imposta pelo fisco, sob pena de estarmos infringindo um dos princípios mais importantes do sistema constitucional brasileiro – o da legalidade.

Não há como equiparar a tributação da importação com a tributação das operações internas, posto que o PIS-Importação e a COFINS-Importação incidem sobre as despesas com aquisição de produto importado, enquanto o PIS e COFINS internos incidem sobre o faturamento.

Ainda, inserir a repetição de indébito tributário em regime jurídico idêntico ao do crédito escritural esbarra num direito fundamental atrelado a repetição de indébito, a possibilidade de correção monetária do valor indevidamente pago. Enquanto o crédito escritural conserva o seu valor nominal, na repetição de

indébito é devida a correção monetária através da taxa Selic desde o momento do pagamento indevido até o momento da efetiva restituição.

Deste modo, em relação aos valores indevidamente recolhidos aos cofres públicos em decorrência dos componentes inconstitucionais atrelados a base de cálculo das contribuições no momento do desembaraço aduaneiro, cabe ao Contribuinte: a) apurar a diferença entre o crédito tributário eivado pelo vício da inconstitucionalidade e o crédito tributário calculado nos moldes constitucionais e b) ingressar com Pedido de Retificação de Declaração de Importação e Reconhecimento de Direito de Crédito nos termos do artigo 15, inciso III, da Instrução Normativa nº 1.300/12 para que haja a efetiva restituição do tributo indevidamente recolhido com incidência de juros Selic.

É o Relatório.

Seguindo o curso processual, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela ora recorrente.

Uma vez intimada do r. *decisum*, a recorrente interpôs recurso voluntário repisando a matéria posta em defesa prévia, ao final requer:

3 – DO PEDIDO

Pelas razões jurídicas acima expostas, requer-se seja reformado o acórdão recorrido para deferir o pedido de reconhecimento de crédito em relação à extensão dos efeitos do julgamento do RE nº 559.937.

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 atende aos demais requisitos necessários de validade e, por isso, dele conheço.

Extraí-se do relatório que o caso envolve pedido de retificação de DI cumulado com pedido de restituição de pagamento a maior que, após análise pela DRF/ANA (Saana), restou indeferida a restituição e, consequentemente, da própria retificação almejada:

CONCLUSÃO

Considerando todo o exposto, e no uso das atribuições previstas nos arts. 76-E, 76-F e 107-A, da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, no art. 2º, da Portaria RFB nº 1.453, de 29 de setembro

de 2016, e no art. 117, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, com redação dada pelo Decreto nº 8.853, de 22 de setembro de 2016 (publicado no Diário Oficial da União de 23 de setembro de 2016), **DECIDO pelo indeferimento do reconhecimento do direito creditório do importador interessado Brainfarma Indústria Química e Farmacêutica S.A.**, pessoa jurídica inscrita no CNPJ/MF sob o nº 05.161.069/0005-44, **e pela consequente inexistência de necessidade de retificação de ofício das Declarações de Importação (DIs)** listadas em planilhas eletrônicas juntadas ao processo digital, nos termos do art. 5º, do ADE COANA nº 019/2008.

A decisão restou vazada nos seguintes fundamentos:

(...)

Após a decisão de eficácia geral (erga omnes) e de efeitos retroativos (extinctio) proferida pelo STF, a base de cálculo para a incidência do PIS-Importação e da COFINS-Importação foi reduzida para apenas o valor aduaneiro da mercadoria, o que motivou a alegação do interessado de que faz jus à restituição dos valores supostamente pagos a maior.

Nos termos da Nota/PGFN/CASTF/Nº 547/2015, caso o contribuinte não tenha apurado os créditos referentes às operações de importação na forma prevista no art. 15, da Lei nº 10.865/2004, é devida a restituição dos valores pagos a maior a título de PIS/PASEP-Importação e de COFINS Importação, conforme as disposições dos arts. 165 e 168 do Código Tributário Nacional (CTN).

Ocorre que o importador Brainfarma Indústria Química e Farmacêutica S/A., inscrito no CNPJ/MF sob o nº 05.161.069/0005-44, nos anos-calendário de 2011 a 2013, foi tributado com base no lucro real, o que o credenciou a utilizar os valores dos tributos pagos na importação (entrada) para o abatimento dos débitos de PIS/PASEP e de COFINS na saída das mercadorias que comercializou.

Consoante as folhas 27 a 33 do processo digital, a Seção de Orientação e Análise Tributária (SAORT) da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Anápolis-GO (DRF/ANA/GO), tendo em vista a natureza do assunto em questão, manifestou-se acerca do pedido de restituição de tributo decorrente de retificação de Declaração de Importação (DI).

Em análise, verificou-se que o contribuinte apurou as contribuições do PIS/PASEP e da COFINS no regime não cumulativo, durante o período abrangido pelo pedido de restituição. De acordo com as Fichas 06-B (Apuração dos Créditos de PIS/PASEP – Importação – Regime Não Cumulativo) e 16-B (Apuração dos Créditos de COFINS – Importação – Regime Não Cumulativo) do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACon), o interessado apurou, nos anos-calendário de 2011 a

2013, créditos de PIS/PASEP e de COFINS referentes às importações de bens utilizados como insumos nos seguintes valores:

Ano-Calendário de Apuração	Base de Cálculo dos créditos de PIS-Importação e de COFINS-Importação na rubrica de bens utilizados como insumos	
	Ficha 06-B do DACON	Ficha 16-B do DACON
2011	R\$ 6.644.020,01	R\$ 6.644.020,01
2012	R\$ 19.138.393,38	R\$ 19.138.393,38
2013	R\$ 30.896.848,75	R\$ 30.896.848,75
TOTAL	R\$ 56.679.262,14	R\$ 56.679.262,14

Dessa forma, como o interessado não fez prova de que não se beneficiou dos créditos na entrada, e considerando que o mesmo já compensou, pelo regime da não-cumulatividade, os débitos de PIS/PASEP e de COFINS na saída com os créditos da entrada (insumos), no período objeto do pedido, não é devida a restituição pleiteada pelo importador. Restituição agora significaria a utilização dos créditos em duplicidade, o que, obviamente, não poderia ser admitido.

O entendimento foi perfilhado pela DRJ quando da manutenção do despacho decisório.

Pois bem. A meu ver duas questões não restaram claras, 1) a primeira quanto à manifestação da fiscalização em relação ao crédito sobre o ICMS na esteira do precedente do STF RE nº 559.937/RS-RG, eis que só tratada à possibilidade de restituição sobre a monta atinente às contribuições (PIS e COFINS-importação) na rubrica de insumos, e, 2) a segunda, a respeito da dependência do reconhecimento do crédito para que sejam efetuadas as retificações das DIs.

Sobre o primeiro ponto, o Supremo Tribunal Federal desde 2014 assentou a inconstitucionalidade da inclusão sobre o Pis-importação e a Cofins-importação o valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e o valor da própria contribuição por meio do RE nº 559.937/RS¹, com repercussão gera reconhecida, tornando-se, assim, vinculante aos Julgadores deste Tribunal Administrativo por força da alínea 'b', do inciso II, parágrafo único do art. 98 e 99 do RICARF².

¹ Tese: É inconstitucional a parte do art. 7º, I, da Lei 10.865/2004 que acresce à base de cálculo da denominada PIS/COFINS-Importação o valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e o valor das próprias contribuições.

² Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que: [omissis]

II - fundamente crédito tributário objeto de:

[omissis]

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

Logo, indiscutível à necessidade de afastar o ICMS, o PIS-não cumulativo e a Cofins-não cumulativa da base de cálculo do PIS e Cofins-importação.

Ainda nesse aspecto, a importação de bens se sujeita ao pagamento do PIS-importação e da Cofins-importação e compreende o valor aduaneiro da mercadoria que, por sua vez, abarca o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro; os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I, excluídos os gastos incorridos no território nacional e destacados do custo de transporte; e o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II (art. 77 do Regulamento Aduaneiro de 2010).

De outro lado, o PIS e a COFINS no regime não cumulativo exigíveis, respectivamente, pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, incidem sobre o faturamento da pessoa jurídica (art. 1º), não integrando a base de cálculo as receitas elencadas no § 3º do art. 1º. A legislação ainda prevê em favor do contribuinte o desconto de despesas em relação a determinados bens e serviços, que estão dispostos no art. 3º.

Portanto, no que diz respeito às contribuições, a base de cálculo mostra-se diversa, em razão de na importação corresponder ao valor aduaneiro da mercadoria (excluídos ICMS, PIS-não cumulativo e Cofins-não cumulativa), enquanto que na operação interna serão exigidos sobre a receita bruta.

Como se não bastasse, não vislumbro manifestação da fiscalização sobre eventual apuração de crédito em favor da recorrente sobre o valor do ICMS incluído na base de cálculo do PIS e Cofins-importação e pago.

A decisão da fiscalização, confirmada pela DRJ, está firmada na ausência de provas pela recorrente de que não se beneficiou dos créditos na entrada, atrelando à restituição das contribuições ao PIS e Cofins-importação apuradas e não aproveitadas, à luz do conceito de insumos sem, sequer, segregar o saldo do ICMS pago nas DIs.

Os fatos expostos, por si só, já demandam a conversão do julgamento em diligência para que a fiscalização pormenorize os saldos de ICMS, PIS e

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Cofins-não cumulativos, indevidamente acrescidos à base de cálculo das contribuições na importação (PIS-importação e da Cofins-importação).

E a sua necessidade é confirmada quando examinado o segundo ponto, este que reside nas retificações das DIs. A fiscalização indefere o pedido de retificação, ao condicioná-lo a existência do crédito indicado no pedido de restituição. Ausente o direito da recorrente, dispensou-se à retificação.

Tendo a recorrente realizado o procedimento de retificação nos moldes da legislação e instruções normativas – *fato não arguido ou rebatido pela fiscalização* -, condicionar a higidez ou não de crédito para a sua prática, a meu ver, mostra arbitrária.

A retificação da DI, formalizada a requerimento do contribuinte importador, além de ser um direito, é condicionante para a apuração de eventual crédito decorrente de sua correção. Por que se a restituição precede pagamento indevido ou a maior, sem o ajuste na DI para a redução dos tributos declarados e pagos, não há que se falar em crédito hígido, já que inexistente.

Isto é, sem a devida correção na DI, sequer “nasce” o crédito, consoante disposto na IN RFB nº 1.300/2012, in verbis:

Art. 15. Os valores recolhidos a título de tributo administrado pela RFB, por ocasião do registro da Declaração de Importação (DI), poderão ser restituídos ao importador caso se tornem indevidos em virtude de:

(...)

III - retificação de DI, de ofício ou a requerimento do importador ou de seu representante legal.

Conclui-se que a retificação não depende da existência do crédito, mas, sim, o inverso. E mesmo que assim o fosse, a decisão firmada pelo STF no RE nº 559.937/RS-RG já gera a indispensabilidade da retificação das declarações de importação para fruição do crédito pago indevidamente.

Dito isso, mostra-se imperiosa a conversão do julgamento em diligência para que a Unidade de Origem:

- a) Retifique as DIs indicadas pela recorrente;
- b) Reexamine a certeza e liquidez do crédito, a partir da decisão do STF no RE nº 559.937/RS-RG e, de conseguinte,
 - a. Detalhe os saldos de ICMS, PIS-não cumulativo e Cofins-não cumulativo, incluídos na base de cálculo do PIS-importação e da Cofins-importação, declarados e efetivamente pagos;

- b. Informe eventual aproveitamento do crédito apurado na entrada para quitação dos débitos de PIS e de COFINS na saída;
- c) Emita relatório conclusivo indicando se há crédito passível de restituição em favor da recorrente, e de seu teor, dê-se ciência a recorrente para que se manifeste em 30 (dias);
- d) Transcorrido o prazo indicado no item acima (c), com ou sem manifestação da recorrente, sejam os autos devolvidos ao CARF para que o julgamento seja concluído.

Se vencida na proposta, entendo que a análise da certeza e liquidez do crédito resta prejudicada.

Isso porque à matéria de fundo vincula-se à prova.

Sabe-se que a compensação é condição resolutória para a extinção do débito confessado, condicionada a presença do crédito apurado (art. 165 do CTN³), para ulterior homologação (art. 150 do CTN⁴). É o que diz o caput do art. 170 do CTN:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

No caso em tela, a Recorrente transmitiu o pedido de restituição, mas não trouxe provas da higidez do crédito como pontuado pela fiscalização no despacho decisório, reproduz-se: *“Como o interessado não fez prova de que não se beneficiou dos créditos na entrada (...)”*. Logo, a repetição ao indébito é cabível se reconhecido o crédito indicado no PER. Sendo caso de ressarcimento/restituição à prova da certeza e liquidez do crédito recai

³ Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

⁴ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

sobre o contribuinte interessado, aqui Recorrente, a teor do Decreto-lei nº 70.235/72, *in verbis*:

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:

[omissis]

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)

Igualmente, dispõe o Art. 336 do Código de Processo Civil:

Art. 336. Incumbe ao réu alegar, na contestação, toda a matéria de defesa, expondo as razões de fato e de direito com que impugna o pedido do autor e especificando as provas que pretende produzir.

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

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 rejeitar a diligência proposta e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator