Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13819.001350/2005-33

Processo nº	13819.001350/2005-33
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3302-009.070 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	25 de agosto de 2020
Recorrente	ABC SISTEMAS E MÓDULOS LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2005 a 31/07/2005
RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. CONFRONTO DE DÉBITOS E CRÉDITOS. ANÁLISE DA CERTEZA E LIQUIDEZ. INOCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA.
Nos pedidos de restituição cumulados com declaração de compensação, é poder-dever da autoridade administrativa a apuração da certeza e da liquidez do crédito pleiteado. Tal análise compreende o cotejo de débitos e créditos do sujeito passivo, a fim de se aferir a existência e a extensão do crédito invocado. Este procedimento não se confunde com aquele de constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício, não havendo que se falar em prazo decadencial: aplica-se, nesse caso, o prazo de cinco anos, contados a partir da data de entrega da respectiva declaração, para que a autoridade tributária realize a análise do direito creditório, sendo-lhe inerente o cotejo de débitos e créditos do sujeito passivo.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. RETENÇÃO NA FONTE. SALDO CREDOR. RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO. OUTROS TRIBUTOS. IMPOSSIBILIDADE. Somente a partir de 3/01/2008, data da publicação da Medida Provisória 413/2008, o saldo dos valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, apurados em períodos anteriores à referida data, poderia também ser restituído em dinheiro ou compensado com débitos relativos a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Antes disso, o valores retidos somente poderiam ser utilizados na dedução do valor da contribuição devida (ou a pagar) da mesma espécie, apurado em relação aos fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente), Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

Relatório

Trata-se de processo administrativo fiscal no bojo do qual discute-se o direito a restituição de contribuições sociais excessivamente retidas na sistemática dos art. 3º, §3º da Lei nº 10.485, de 2002, especialmente se a Medida Provisória nº 413/2008, convertida na Lei n° 11.727/2008 geraria efeitos em relação às retenções a maior ocorridas antes de sua vigência ou apenas as ocorridas após a sua entrada em vigor.

Trata-se de processo administrativo fiscal no bojo do qual discute-se o direito a restituição de COFINS retidos a título de antecipação de contribuição social conforme a sistemática de retenção específica para o setor automotivo fixada no artigo 3º, §3º da Lei n. 10.495/2002, com a alteração promovida pelo artigo 36 da Lei n. 10.865 de 3 de julho de 2002.

> Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> a) de veículos e máquinas relacionados no art. 1º desta Lei; ou (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> II - 2,3% (dois inteiros e três décimos por cento) e 10,8% (dez inteiros e oito décimos por cento), respectivamente, nas vendas para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> § 1º Fica o Poder Executivo autorizado, mediante decreto, a alterar a relação de produtos discriminados nesta Lei, inclusive em decorrência de modificações na codificação da TIPI. (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> § 2º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, relativamente à receita bruta auferida por comerciante atacadista ou varejista, com a venda dos produtos de que trata: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> I - o **caput** deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Documento nato-digital

> II - o **caput** do art. 1º desta Lei, exceto quando auferida pelas pessoas jurídicas a que se refere o art. 17, § 5º, da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)
>
> § 3º Estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os pagamentos referentes à aquisição de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, exceto pneumáticos, quando efetuados por pessoa jurídica fabricante: (Redação dada pela lei nº 11.196, de 2005)
>
> I - de peças, componentes ou conjuntos destinados aos produtos relacionados no art. 1º desta Lei; (Incluído pela lei nº 11.196, de 2005)
>
> II - de produtos relacionados no art. 1º desta Lei. (Incluído pela lei nº 11.196, de 2005)
>
> § 4º O valor a ser retido na forma do § 3º deste artigo constitui antecipação das contribuições devidas pelas pessoas jurídicas fornecedoras e será determinado mediante a aplicação, sobre a importância a pagar, do percentual de 0,1% (um décimo por cento) para a Contribuição para o PIS/Pasep e 0,5% (cinco décimos por cento) para a Cofins. (Redação dada pela lei nº 11.196, de 2005)
>
> § 5º O valor retido na quinzena deverá ser recolhido até o último dia útil da quinzena subseqüente àquela em que tiver ocorrido o pagamento. (Redação dada pela lei nº 11.196, de 2005)
>
> § 6º Na hipótese de a pessoa jurídica fabricante dos produtos relacionados no art. 1º desta Lei revender produtos constantes dos Anexos I e II desta Lei, serão aplicadas, sobre a receita auferida, as alíquotas previstas no inciso II do **caput** deste artigo. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> § 7º A retenção na fonte de que trata o § 3º deste artigo: (Incluído pela lei nº 11.196, de 2005)
>
> I - não se aplica no caso de pagamento efetuado a pessoa jurídica optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples e a comerciante atacadista ou varejista; (Incluído pela lei nº 11.196, de 2005)
>
> II - alcança também os pagamentos efetuados por serviço de industrialização no caso de industrialização por encomenda. (Incluído pela lei nº 11.196, de 2005

É incontroverso que esta sistemática consiste em uma antecipação de valores a serem recolhidos no futuro, após o período de apuração.

A Recorrente alega que houve retenção a maior e requereu a compensação da diferença entre aquilo que entendeu devido.

A DRJ, todavia, entende que não era caso de RESSARCIMENTO ou COMPENSAÇÃO de um "tributo recolhido indevidamente" na forma do 165 do CTN, mas tão de valores retidos a maior que não eram submetidos a esta sistemática. A DRJ entendeu, com base no Manual de Perguntas e Respostas da Receita Federal do Brasil, que os valores eventualmente retidos a maior não são ressarcíveis ou compensáveis.

Assim, o indeferimento do pedido de restituição foi fundamentado no entendimento de que os valores retidos na fonte não eram passíveis de restituição por falta de

Documento nato-digital

previsão legal, e os valores são antecipação do devido ao final do período de apuração, podendo ser utilizados apenas como dedução por ocasião do pagamento mensal.

> "Portanto, a referida Medida Provisória estabeleceu um marco divisor relativamente aos créditos ora discutidos. Conforme o §3o do art. 5o, acima transcrito, os saldos dos valores na fonte a título de PIS e de Cofins apurados em períodos anteriores à entrada em vigor da referida MP podem ser restituídos ou compensados, na forma a ser regulamentada pelo Poder Executivo.
>
> Como o pedido de restituição bem como as DCOMPs tratadas no presente foram todos formalizados antes de 04/01/2008, não há direito de crédito passível de reconhecimento quer em procedimento de restituição, quer para aproveitamento nas declarações de compensação.
>
> Diante do exposto voto por julgar improcedente a manifestação de inconformidade.." (e-fls. 242)

Irresignada com a decisão prolatada pela DRJ a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário por meio do qual reitera os argumentos já trazidos e submete a questão ao CARF.

Voto

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

1. Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e a matéria é de competência deste Colegiado, razão pela qual dele conheço.

2. Preliminar de decadência.

A Recorrente alega que houve decadência do direito de realização de auditoria fiscal por parte da Fazenda Nacional, em relação a parte do crédito em discussão.

Este entendimento é fundado na premissa de que o ato administrativo que analisou e negou a pretensão ao crédito, não homologando o pedido de compensação, não teria gerado consequências no mundo jurídico "o despacho decisório não introduziu, no mundo jurídico, qualquer norma individual e concreta a respeito da liquidez e certeza de parte do direito creditório pleiteado, limitando-se à negativa geral."

O Reconhecimento da decadência, conforme requerido, pressupõe o reconhecimento da inexistência ou da nulidade do Despacho Decisório, o que admito que não ocorreu no caso concreto eis que o ato administrativo reveste-se dos seus elementos essenciais, quais sejam competência, motivo, objeto, finalidade e forma.

> Concordando com todo o exarado, indefiro o pedido de restituição do valor pleiteado nestes autos, bem como não homologo as compensações constantes das DCOMPs relacionadas na listagem de fls. 43, efetuada com base nestes autos, porquanto tais valores retidos na fonte (créditos) não eram passiveis de restituição, via processo ou eletronicamente.

Documento nato-digital

Neste tópico também é necessário salientar que o exercício do poder dever da Administração Pública aferir a liquidez e certeza dos créditos que são a ela submetidos não se confunde com o exercício do poder dever de efetuar o ato administrativo denominado lançamento tributário, como bem pontuado pelo Conselheiro Vinícius Guimarães nos autos do processo 16327.002121/2007-28, votado por unanimidade por este Colegiado nesta mesma sessão do dia 24.08.2020, verbis:

> Nesse contexto, registre-se, uma vez mais, que o caso concreto não versa sobre constituição do crédito tributário, mas de análise de declaração compensação: assim, não há que se falar nos prazos decadenciais previstos no art. 150, caput, § 4º, e no art. 173, I, ambos do CTN, uma vez que aqueles limites temporais se aplicam exclusivamente aos casos de lançamento tributário.
>
> Observe-se aqui que, na análise das declarações de compensação, o Fisco estará sujeito unicamente ao prazo previsto no art. 74, § 5º da Lei da Lei nº 9.430/96, qual seja, o prazo de cinco anos da transmissão do PER/DCOMP. Dentro desses cinco anos, deverá a autoridade tributária proceder à **apuração da certeza e liquidez do crédito pleiteado**, lançando mão, para tanto, da análise de todos os elementos necessários, incluindo documentação contábil-fiscal do sujeito passivo.
>
> Nesses casos, é da própria natureza da análise fiscal o confronto de débitos e créditos, em determinado período, para se aferir a existência e a extensão do crédito postulado. Naturalmente, tal exame de débitos e créditos não implica a constituição do crédito tributário pelo lançamento, representando, tão somente, a própria apuração do direito creditório postulado pelo sujeito passivo: sem a necessária análise de débitos e créditos, não há como apurar a certeza e a liquidez do crédito deduzido, desnaturando a própria natureza da apreciação administrativa das compensações declaradas pelos sujeitos passivos, fato que implicaria sérias distorções na prática.
>
> Imagine-se, por exemplo, uma situação em que o sujeito passivo apresentasse declaração de compensação em data próxima ao fim do prazo de cinco anos da apuração do crédito. Nesse caso, o sujeito passivo teria praticamente garantida a homologação do seu crédito, haja vista a exiguidade de tempo que o fisco teria para verificar a existência e extensão do direito creditório.
>
> (...)
>
> Como antes assinalado, ao proceder à análise de uma declaração de compensação, a autoridade fiscal deverá examinar a existência e a extensão do direito creditório alegado, independentemente do período ao qual o mesmo se refira. A única restrição de caráter temporal à atuação do fisco, em casos de análise de declarações de compensação, é aquela concernente ao prazo para a homologação da compensação – e, neste caso, lembre-se uma vez mais, o prazo para homologação da compensação compreende, naturalmente, o prazo para a análise de débitos e créditos que a compõem.
>
> Desse modo, a averiguação fiscal de créditos e débitos, inerente aos processos de compensação, com base nos elementos contábeis-fiscais pertinentes, não se confunde com o procedimento de lançamento, restringindo-se ao prazo de cinco anos contados da transmissão das declarações de compensação.
>
> Como consequência, não há que se falar nos prazos decadenciais previstos no art. 150, caput e § 4º, e no art. 173, ambos do Código Tributário Nacional, uma vez que tais limites temporais se aplicam exclusivamente aos casos de lançamento tributário, procedimento que não se confunde com a análise de pedidos de restituição, ressarcimento ou declarações de compensação."

Por este motivo, voto no sentido de afastar a preliminar.

Documento nato-digital

3. Mérito.

Não havendo preliminares, é de se adentrar no mérito.

O busílis do presente processo diz respeito à possibilidade de restituição e compensação das contribuições sociais excessivamente retidas na sistemática dos art. 3º, §3º da Lei nº 10.485, de 2002, especialmente se a Medida Provisória nº 413/2008, convertida na Lei n° 11.727/2008 geraria efeitos em relação às retenções a maior ocorridas antes de sua vigência ou apenas as ocorridas após a sua entrada em vigor.

A hipótese da Recorrente é de que a referida Medida Provisória nº 413/2008, convertida na Lei n° 11.727/2008 e regulamentada pelo Decreto n° 6.662/2008 teria efeitos retroativos de forma a possibilitar a restituição ou compensação dos valores recebidos antes de sua entrada em vigor, com o objetivo de sanar os equívocos da legislação que a antecedeu.

Em sentido diametralmente oposto o fisco defende que a medida provisória possuiria efeitos tão somente a partir de sua entrada em vigor, entendimento que encontra amparo na expressa manifestação da RFB, com a edição da Solução de Divergência Cosit nº 8, de 24/07/2007, anterior à edição da Lei 11.727/2008:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÃO RETIDA NA FONTE. EXCESSO DE RETENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO/RESTITUIÇÃO.
>
> Os valores correspondentes à Contribuição para o PIS/Pasep retidos na fonte somente podem ser utilizados como dedução do que for devido a título dessa contribuição. O excesso de retenção não configura pagamento indevido ou a maior. Não é possível, por falta de previsão legal, a compensação com outros tributos e contribuições administrados pela RFB ou a restituição em dinheiro.

Esta é a controvérsia.

Efetivamente, a alteração promovida pela Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008, convertida na Lei nº 11.727/2008, permitiu que os excessos de retenção na fonte fossem restituídos ou compensados, bem como os saldos dos valores retidos na fonte, na forma a ser regulamentada pelo Poder Executivo:

> Art. 5º **Os valores retidos na fonte a título da Contribuição** para o PIS/PASEP e da COFINS, **quando não for possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos e contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, **observada a legislação específica aplicável à matéria**.
>
> § 1º Fica configurada a impossibilidade da dedução de que trata o caput quando o montante retido no mês exceder o valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês.
>
> § 2º Para efeito da determinação do excesso de que trata o § 1º, considera-se contribuição a pagar no mês da retenção o valor da contribuição devida descontada dos créditos apurados naquele mês.
>
> § 3o A partir da publicação desta Medida Provisória, o saldo dos valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, apurados em períodos anteriores, poderá também ser restituído ou compensado com débitos relativos a outros

Documento nato-digital

> tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal Brasil, na forma a ser regulamentada pelo Poder Executivo.

Este assunto já foi objeto de discussão por este Colegiado na sessão de 17 de dezembro de 2019, tendo sido lavrado o Acórdão unânime n. 3302.007.913, de relatoria do Conselheiro Vinícius Guimarães, que adoto e transcrevo:

> Antes de 2008, os valores retidos a título de PIS/COFINS somente poderiam ser utilizados na compensação escritural com as contribuições da mesma espécie cujos fatos geradores ocorreram a partir do mês da retenção. Com o advento da MP nº. 413/2008 e da Lei nº. 11.727/2008, surgiu a possibilidade dos saldos de retenção do PIS/COFINS serem utilizados para compensação com outros tributos administrados pela RFB. Conclui-se, assim, que a "compensação" do IRPJ, demonstrada pelos registros contábeis apresentados, se revela contrária ao arcabouço normativo vigente à época: não era possível, então, a utilização de saldo de retenção das contribuições ao PIS/COFINS para a compensação com outros tributos administrados pela RFB.
>
> Outro ponto que deve ser sublinhado é que, no caso concreto, a autoridade fiscal ou os órgãos de julgamento não podem ressuscitar, por assim dizer, o crédito e débito regularmente consumidos na extinção, pelo pagamento, da relação tributária, fazendo alocar paralelamente, de ofício, créditos de retenção na fonte das contribuições sociais para a dedução na escrita fiscal dos valores apurados daquelas contribuições, subvertendo, inclusive, os próprios registros contábeis apresentados. No caso dos autos, caberia ao sujeito passivo ter deduzido, em ocasião oportuna, os créditos retidos de contribuição social na apuração do débito de tributo da mesma espécie. Tal fato não se verificou, como ficou evidente no exame da escrituração apresentada, não sendo possível aos tribunais administrativos alterar os fatos passados, mas apenas apreciá-los e julgá los à luz da legislação vigente. Por tais razões, entendo que deve prevalecer a decisão administrativa, uma vez que o direito creditório apontado no PER/DCOMP foi integralmente utilizado na extinção de débito constituído e os valores decorrentes de retenção das contribuições sociais não poderiam ter sido utilizados para a compensação direta com tributo de outra espécie.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais também já apreciou a matéria, merecendo destaque o Acórdão 9303-008.563, proferido em 14 de maio de 2019, de Relatoria do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire (vencida a conselheira Érika Costa Camargos Autran) que também adoto e transcrevo:

> PIS E COFINS RETIDOS NA FONTE. COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS.
>
> A compensação do PIS retido na fonte com débitos de períodos anteriores, e com outros tributos, só se tornou possível a partir da publicação da MP nº 413/2008, em 03/01/2008, conforme disposição expressa do art. 5º, § 3º da Lei nº 11.727/2008.
>
> (...)
>
> O próprio dispositivo legal, por meio do seu parágrafo terceiro, acima transcrito, estabeleceu a partir de quando seria possível efetuar a compensação de saldos anteriores de PIS e da Cofins. Portanto, entendo que não se trata de aplicação retroativa da lei tributária prevista no art. 106, II, "b" do CTN, pois a interpretação que se busca já está expressamente escrita na Lei, ou seja, somente a partir da publicação da Medida Provisória nº 413/2008, em 3/1/2008, é que se poderia apresentar PER/DCOMP para efetuar compensações de saldos anteriores de PIS e Cofins retidos na fonte.
>
> Até a edição da MP 413/2008, ocorrendo a hipótese de retenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em valor que ultrapasse a contribuição a pagar apurada no

Documento nato-digital

encerramento do período, a diferença credora somente poderia ser deduzida das respectivas contribuições nos próximos períodos de apuração. Esse entendimento foi explicitado na IN/SRF 480, de 15/12/2004, que assim estatuia:

> **Art. 7º** Os valores retidos na forma desta Instrução Normativa poderão ser deduzidos, pelo contribuinte, do valor do imposto e contribuições de mesma espécie devidos, **relativamente a fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção.**

Assim, resta claro que antes da publicação da MP 413/2008 ocorrendo a hipótese de retenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em valor que ultrapasse a contribuição a pagar apurada no encerramento do período, **a diferença credora somente poderá ser deduzida das respectivas contribuições nos próximos períodos de apuração**.

Como a Declaração de Compensação de que trata o presente processo só foi apresentada em 11/05/2007, antes portanto do permissivo legal, deve ser negado provimento ao recurso voluntário.

Também nesse sentido, Solução de Divergência nº 8, de 24/07/2007. Veja se:

> Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
>
> REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÃO RETIDA NA FONTE. EXCESSO DE RETENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO OU RESTITUIÇÃO.
>
> Os valores correspondentes à Contribuição para o PIS/Pasep retidos na fonte somente podem ser utilizados como dedução do que for devido a título dessa contribuição. **O excesso de retenção não configura pagamento indevido ou a maior**. Não é possível, por falta de previsão legal, a compensação com outros tributos e contribuições administrados pela RFB ou a restituição em dinheiro.
>
> CONCLUSÃO:
>
> Diante do exposto, soluciono a presente divergência nos seguintes termos:
>
> a) não há previsão legal para a restituição em dinheiro dos valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ou para sua compensação com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela RFB;
>
> b) os valores correspondentes à Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins retidos na fonte somente podem ser utilizados como dedução do que for devido a título da respectiva contribuição;
>
> c) os valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, se calculados corretamente e de acordo com a legislação em vigor, não podem ser considerados pagamento indevido ou a maior que o devido, mesmo na hipótese do valor retido ultrapassar o valor apurado no encerramento do período de apuração, **caso em que, somente poderão ser deduzidos das respectivas contribuições nos próximos períodos de apuração**;

A Dcomp em questão envolveu débitos de PIS regime não cumulativo dos períodos de apuração março, abril e maio de 2004. Já o crédito de PIS, referia-se ao período de março de 2005.

Portanto, tendo o crédito sido apurado em março de 2005 e compensado com períodos de apuração anteriores, indevida a compensação, e, em consequência, escorreito o recorrido.

Documento nato-digital

Por este motivos, voto em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad