



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 13819.907226/2012-11  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3003-000.002 – Turma Extraordinária / 3ª Turma**  
**Data** 24 de janeiro de 2019  
**Assunto** PEDIDO DE RESTITUIÇÃO  
**Recorrente** DACUNHA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o presente julgamento em diligência, para que a unidade de origem tome as providências delineadas nos termos do voto do relator.

Marcos Antonio Borges - Presidente.

Vinícius Guimarães - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa e Vinícius Guimarães. O Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva declarou-se impedido.

## Relatório

Por bem retratar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

*Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em face do indeferimento do Pedido de Restituição (PER) de nº 11828.55376.190411.1.2.04-6060, nos termos do despacho decisório emitido em 05/12/2012 pela DRF de São Bernardo do Campo/SP (rastreamento de nº 041046231).*

*No referido PER, a contribuinte indicou um crédito de R\$ 5.096,91, referente ao pagamento efetuado em 20/11/2008, de Cofins, 5856, do período de apuração encerrado em 31/10/2008, no valor total de R\$ 201.042,31.*

*Segundo o despacho decisório recorrido, a restituição foi indeferida porque o DARF indicado como crédito estava totalmente utilizado para extinção de débito de mesmo tributo e período de apuração, de acordo com as informações da DCTF apresentada pela interessada. Em decorrência, o PER foi indeferido com base no art. 165 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).*

*Cientificada em 17/12/2012, a contribuinte interpôs manifestação de inconformidade em 16/01/2013, alegando que o confronto entre o DARF indicado como crédito no PER em análise e o débito descrito na DCTF retificadora do respectivo período de apuração “revela a absoluta improcedência dos argumentos sustentados pelo Despacho Decisório”. Aduz que o valor devido de Cofins é menor que o indicado no Despacho Decisório. Afirma que entregou DCTF retificadora e que as informações do referido despacho encontram amparo apenas na DCTF original, que foi integralmente substituída e cancelada. Assevera que o valor informado na DCTF retificadora está em absoluta conformidade com o demonstrado no Dacon retificador.*

*Requer o reconhecimento integral do crédito pleiteado.*

A 3ª Turma da DRJ em Curitiba proferiu decisão cuja ementa segue transcrita:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Data do Fato Gerador: 20/11/2008 RETIFICAÇÃO DE DCTF. NECESSIDADE DE PROVAS.*

*A retificação de declaração apresentada à RFB que vise a reduzir tributo somente é válida quando acompanhada dos elementos de prova que demonstrem a ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração original (art. 147 § 1º, do CTN).*

*PROVAS. INSUFICIÊNCIA.*

*As provas trazidas aos autos não foram suficientes para comprovar a ocorrência de pagamento indevido ou a maior.*

---

*Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, abordando, em síntese, os seguintes pontos:*

**1. Decadência para a revisão da apuração da COFINS:** a recorrente sustenta que passaram-se mais de oito anos da ocorrência do fato gerador da COFINS, e mais de cinco anos da transmissão do PER/DCOMP, ensejando a extinção do direito do Fisco em rever a apuração e declaração da recorrente. Nessa esteira, a recorrente aduz que para "*demonstrar com documentos hábeis a disponibilidade do crédito pleiteado, seria necessária a abertura da apuração do tributo, com a possibilidade de revisão das suas bases de cálculo pela autoridade administrativa*". Tal questão seria ilegítima, tendo em vista que "*todos os valores declarados foram cancelados pelo fisco, tornando-os imutáveis*".

**2. Comprovação do direito creditório da COFINS:** a recorrente busca demonstrar seu direito creditório por meio de sua escrituração contábil. Apresenta demonstrativo de apuração da COFINS que exprime as diferenças entre a apuração original e a retificada. Segundo a recorrente, as retificações "*consistem na apropriação de créditos relativos aos serviços de transporte tomados junto a empresas optantes pelo Simples Nacional, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 c/c o Ato Declaratório Interpretativo n.º 15, de 26 de setembro de 2007, e na eliminação dos créditos anteriormente tomados, relativos a serviços de Vigilância Patrimonial*". Além disso, a recorrente esclarece que houve "*correções nos valores lançados a título de Fretes Cancelados, Faturamento, Receitas Financeiras e Energia Elétrica, assim como na apropriação de créditos relativos ao Seguro no Transporte de Automóveis, porquanto estar enquadrado como Bens e Serviços Utilizados como Insumo*". Com seu recurso, a recorrente traz, ao processo, DACON, DCTF, Balancete Analítico e Razões Analíticas, com o fim de comprovar a apuração da COFINS. Pede, por fim, pela juntada de documentos e baixa do feito em diligência para comprovação de suas afirmações.

## Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade. O valor do crédito em litígio está dentro da alçada de competência desta turma extraordinária.

### 1. Decadência para a revisão da apuração da COFINS

A recorrente sustenta que a apuração da COFINS, constante da DCTF retificadora, é imutável, uma vez que já teria passado o prazo para que o Fisco pudesse discutir a apuração da referida contribuição, configurando-se a decadência. Tal argumento de decadência não tem fundamento. Explico.

A análise de pedidos de restituição pressupõe a própria análise dos créditos pleiteados. No caso concreto, o crédito almejado pela recorrente tem origem em redução de débito de COFINS. Conforme narra a recorrente, o valor devido de COFINS foi reduzido por causa de revisão da base de cálculo da COFINS, com alteração dos valores de algumas contas ("Vendas Canceladas" e "Receitas Financeiras"), e do incremento nos valores de créditos apurados, tendo havido, neste caso, entre outros ajustes, dedução de créditos a título de "Seguro no Transporte de Automóveis".

O exame do pedido de restituição passa precisamente pela essencial aferição dos vários elementos que compõem o crédito pleiteado, a fim de se perquirir a subsistência do direito creditório. Diferentemente do que sustentou a recorrente, tal procedimento não representa nova apuração do tributo - não há qualquer ato de constituição do crédito tributário - mas mera apuração da natureza, extensão e disponibilidade do crédito pleiteado: busca-se a certeza e liquidez do crédito.

Assim, não há que se falar em decadência na análise de direito creditório, uma vez que a verificação fiscal de direito creditório não se confunde com autuação fiscal. Esse entendimento tem sido adotado em diversas decisões do CARF, entre as quais, veja-se, por exemplo, o **Acórdão nº. 9303-007.478**, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), Redator Designado Andrada Marcio Canuto Natal, julgado na sessão de 16 de outubro de 2018, cuja ementa é transcrita na parte que interessa ao tema ora abordado (grifei partes):

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/02/1999 a 31/01/2004 RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. MONTANTE SOLICITADO/ COMPENSADO. CERTEZA/LIQUIDEZ. VALOR DEVIDO. LANÇAMENTO. DE OFÍCIO. DESNECESSIDADE. DECADÊNCIA.*

*Nos pedidos de restituição/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 a restituição/compensação apenas e tão somente do saldo credor a que o contribuinte faz jus, inexistindo obrigação legal de lançamento de ofício da diferença entre o valor da contribuição considerado pelo contribuinte e o valor apurado pela autoridade*

***administrativa. Como esse procedimento não implica lançamento algum, não há que se falar em decadência.***

Como bem assinalado na ementa transcrita, é dever da autoridade fiscal apurar a certeza e liquidez dos créditos que são objeto de pedidos de restituição/compensação. O exercício de tal verificação de consistência do direito creditório pleiteado não "implica lançamento algum", devendo ser afastado o argumento de decadência.

Os excertos do voto vencedor, a seguir transcritos, deixam clara a inaplicabilidade da decadência ao procedimento fiscal de análise da certeza e liquidez de créditos objeto de compensação/restituição (grifei partes):

*(...) A autoridade fiscal é competente para, nos termos do art. 170 do CTN, apurar a liquidez e certeza do crédito a ser restituído e, para tanto, deve verificar a correta apuração da base de cálculo do tributo, fazendo os ajustes necessários ao valor a ser enfim restituído.*

*Ressalto que esse procedimento não leva a qualquer cerceamento do direito de defesa ao contribuinte. Os ajustes efetuados são cientificados a ele, o qual terá amplo direito de defesa quando da apresentação da manifestação de inconformidade. Caberá aos órgãos julgadores apreciar as razões do seu inconformismo e confirmar ou não a correta apuração efetuada pela autoridade administrativa. Exatamente como está sendo feita no presente processo administrativo.(...)*

*Assim, visando apurar os pagamentos indevidos e/ ou a maior, efetuados pelo contribuinte, a Autoridade Administrativa fez um encontro de contas entre os valores da contribuição devida sobre a receita operacional bruta, apurados nos termos da decisão judicial transitada em julgado, e os valores recolhidos sobre a totalidade das receitas.*

*O fato de a Autoridade Administrativa ter incluído na base de cálculo receitas operacionais que não foram consideradas pelo contribuinte, sob o entendimento equivocado de que não estavam sujeitas a contribuição, mas que, de fato, estavam, **não implicou constituição de crédito tributário por meio de lançamento de ofício.***

*Tal procedimento tornou-se imprescindível para se apurar os créditos e o montante a que o contribuinte tem direito de repetir/compensar, nos termos da decisão judicial transitada em julgado. Sem o encontro de contas, não há como se apurar a certeza e liquidez do valor pleiteado/compensado, nos estritos termos previstos no art. 170 do CTN, abaixo transcrito:*

*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.*

*Esse procedimento não implicou constituição de crédito tributário por meio de lançamento de ofício. Assim, não há que se falar em decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário.*

Da leitura dos trechos transcritos, percebe-se, mais uma vez, que o procedimento de análise da certeza e liquidez de créditos pleiteados por meio de pedido de restituição/compensação não se confunde com aquele outro procedimento de constituição do crédito tributário, não se aplicando a decadência às análises fiscais de direito creditório.

## 2. Comprovação do direito creditório da COFINS

O quadro demonstrativo abaixo foi apresentado pela recorrente, a fim de elucidar a retificação da apuração da COFINS, da qual resultou o crédito pleiteado:

COFINS - 10/2008	Original	Final
Faturamento	7.536.747,17	7.536.747,17
Isenções/Exclusões		
Revenda Combustíveis	-	
Vendas Canceladas	-	498,86
Descontos Incondicionais	1.235,84	1.235,84
Vendas Ativo Permanente		-
Receitas Dividendos	- 174,75	- 174,75
Receitas Financeiras	194.873,53	194.873,53
Vale-Pedágio (Lei 10.209)	115.448,54	115.448,54
Recuperação de Despesas	- 518.000,00	- 518.000,00
<b>Base de Cálculo</b>	<b>7.743.364,01</b>	<b>7.742.865,15</b>
Alíquota	7,60%	7,60%
<b>Créditos Apurados</b>	<b>335.422,04</b>	<b>360.904,27</b>
Saldo de Crédito de Meses Anteriores	-	-
<b>Créditos Utilizados</b>	<b>355.845,27</b>	<b>360.904,27</b>
<b>Cofins Devida</b>	<b>232.650,39</b>	<b>227.553,48</b>

Conforme se observa no quadro comparativo, a apuração original da COFINS resultou em débito de COFINS de R\$ 232.650,39, enquanto que a apuração final, a qual deu origem à DCTF retificadora, resultou em débito de R\$ 227.553,48. Verifica-se, ainda, que a diferença nas duas apurações consiste em divergências de valores de faturamento, vendas canceladas, receitas financeiras e de créditos apurados.

No tocante aos créditos apurados, a recorrente explicou que "consistem na apropriação de créditos relativos aos serviços de transporte tomados junto a empresas optantes pelo Simples Nacional, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 c/c o Ato Declaratório Interpretativo n.º 15, de 26 de setembro de 2007, e na eliminação dos créditos anteriormente tomados, relativos a serviços de Vigilância Patrimonial". Assinala, ainda, que foram apropriados "créditos relativos ao Seguro no Transporte de Automóveis, porquanto estar enquadrado como Bens e Serviços Utilizados como Insumo". Para os créditos apurados, a recorrente apresentou o seguinte quadro:

APURAÇÃO DOS CRÉDITOS		
Bens e Serviços Utilizados como Insumos	Original	Final
Depreciação de Bens	35.061,00	35.061,00
Amortização de Edificações	352,97	352,97
Energia Elétrica	1.679,61	1.679,61
Alugueis	4.889,96	4.889,96
Combustível e Lubrificante	230,00	230,00
<b>INSUMOS EM SERVIÇOS</b>		
Reparo e Manut. Veículos	425,00	425,00
Fretes e Carretos Aquaviários	-	-
Serviços Pessoas Jurídicas	-	-
Manutenção de Instal./Imóveis	-	-
Leasing - Veículos	21.950,26	21.950,26
Locação de Veículos e Máquinas	-	-
Fretes Simples 75% / 100%	275.081,39	4.312.768,28
Frete Normal	3.945.993,10	
Fretes Cancelados	498,86	-
Movimentação de Carga PJ	9.800,60	9.800,60
Serviços Terceiros Pessoas Jurídicas	110.661,46	110.661,46
Seguros Transp. Automóveis	-	250.921,23
Seguros Transp. Carga Seca	-	-
Vigilância Patrimonial	6.823,69	-
Serviços no Porto - Estadia	-	-
<b>Total</b>	<b>4.413.447,90</b>	<b>4.748.740,37</b>
<b>Crédito (7,6%)</b>	<b>335.422,04</b>	<b>360.904,27</b>

O crédito pleiteado pela recorrente pode ser visto no quadro a seguir:

Cofins (5856)	out/08
<b>Débito Apurado</b>	R\$ 227.553,48
<b>Créditos Vinculados</b>	
Pagamento	R\$ 195.945,40
Suspensão	R\$ 31.608,08
<b>Valor do DARF</b>	R\$ 201.042,31
<b>Pagamento Indevido ou a Maior</b>	R\$ 5.096,91

Pois bem. Para comprovar o direito creditório a partir das retificações acima introduzidas, a recorrente apresentou, junto ao Recurso Voluntário, cópias do DICON (fls. 123 a 125), DCTF (fls. 126 a 132), Balancete Analítico (fls. 112 a 121), DARF (fl. 122) e Razões Analíticas (fls 136 a 153).

Considerando que, no despacho eletrônico, a recorrente não foi informada sobre quais documentos probatórios deveria apresentar, e que, em sede de Recurso Voluntário apresentou robusta documentação, como forma de contrapor as razões da decisão recorrida, podendo-se aplicar, no caso concreto, a exceção prevista no art. 16, §4º, "c", Decreto nº. 70.237/72, e tendo em vista o princípio da verdade material, **voto por converter o presente julgamento em diligência** para que a Unidade de Origem tome as seguintes providências:

1. Analisar o direito creditório atinente à COFINS objeto do presente litígio, levando em consideração os documentos juntados pela recorrente às fls. 112 a 153, assim como outros documentos e informações que se mostrarem necessários. Todas as contas que resultaram na redução do débito de COFINS deverão ser analisadas, devendo ser realizado o exame da consistência, extensão e natureza das contas que teriam dado origem à redução do débito e, também, a apuração da consistência e disponibilidade dos pagamentos e depósitos judiciais efetuados - com a aferição de eventuais ações judiciais, conversão de depósitos, etc. Especificamente, no tocante aos créditos vinculados, analisar, à luz das normas vigentes, sua essencialidade e relevância para a execução da atividade econômica da empresa, bem como sua efetiva disponibilidade, consistência, escrituração e documentos que a embasam.
2. Apresentar relatório com parecer conclusivo, justificando, de forma minuciosa e fundamentada, as análises acima enunciadas, trazendo todos os documentos e esclarecimentos necessários para sustentar seu parecer. O parecer deverá, ao final, trazer manifestação conclusiva quanto à disponibilidade do direito creditório, informando em que medida tal direito é reconhecido e por quais fundamentos e elementos probatórios;
3. Prestar as informações e os esclarecimentos que julgar importante para o deslinde da questão;
4. Dar ciência à recorrente desta Resolução e, ao final, do resultado desta diligência, abrindo-lhe o prazo previsto no Parágrafo Único do art. 35 do Decreto nº. 7.574/11.

Vinícius Guimarães - Relator