



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13819.907239/2012-81  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3301-001.410 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 18 de fevereiro de 2020  
**Assunto** COFINS  
**Recorrente** DACUNHA S A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem realize a apuração de acordo com o Parecer Normativo nº 5/2018.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 78 a 91) interposto pelo Contribuinte, em 5 de maio de 2017, contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 06-57.849 (fls. 66 a 69), de 15 de março de 2017, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) – DRJ/CTA – que decidiu, por maioria de votos, julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade (fls. 2 a 4).

Adota-se o relatório do referido Acórdão:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em face do indeferimento do Pedido de Restituição (PER) de nº 23558.28247.190411.1.2.04- 5900, nos termos do despacho decisório emitido em 05/12/2012 pela DRF de São Bernardo do Campo/SP (rastreamento de nº 041046320).

No referido PER, a contribuinte indicou um crédito de R\$ 138.675,09, referente ao pagamento efetuado em 25/01/2010, de Cofins, 5856, do período de apuração encerrado em 31/12/2009, no valor total de R\$ 246.069,46.

Fl. 2 da Resolução n.º 3301-001.410 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13819.907239/2012-81

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 n.º 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.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

O Recurso Voluntário interposto em face da decisão consubstanciada no Acórdão n.º 06-57.849 é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

O ora analisado Recurso Voluntário visa reformar decisão que possui a seguinte ementa:

#### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do Fato Gerador: 25/01/2010

#### **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

Frente à decisão ementada acima, o Contribuinte trata de dois pontos em seu recurso: 1) da decadência para a revisão da apuração da COFINS, tendo em vista que se passaram quase 8 anos da ocorrência do fato gerador da COFINS e mais de cinco anos da

Fl. 3 da Resolução n.º 3301-001.410 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13819.907239/2012-81

transmissão do PER/DCOMP; e, 2) da comprovação do direito creditório do PIS. Em seguida tratar-se-á separadamente de cada ponto.

### **1. Da decadência para a revisão da apuração da COFINS**

No recurso o Contribuinte, depois de tratar da tempestividade e dos fatos, cuida da decadência quanto à revisão da apuração da COFINS. Cito trechos do recurso para bem precisar seu entendimento neste primeiro ponto:

Da ocorrência do fato gerador do tributo, o fisco dispunha do prazo de 05 (cinco) anos para revisar a apuração declarada e, verificando qualquer irregularidade na atividade exercida pela Recorrente, constituir o crédito tributário, exigindo o tributo supostamente devido e impondo a penalidade cabível.

Findo o prazo de 05 (cinco) anos sem manifestação expressa por parte do fisco, considera-se tacitamente homologada a atividade exercida pela Recorrente, com a conseqüente extinção do direito de a autoridade administrativa efetuar o lançamento de ofício e/ou inscrever o débito em dívida ativa. Esse é o entendimento que se extrai dos arts. 149, parágrafo único e 150, §4º do CTN, senão vejamos:

(...)

Assim, tendo em vista passar-se quase 08 (oito) anos da ocorrência do fato gerador da COFINS, e mais de 05 (cinco) anos da transmissão do PER/DCOMP, consectário lógico é a extinção do direito do fisco em rever a apuração e declaração da Recorrente. (...)

O Contribuinte reforça esse entendimento com referências à legislação, doutrina e jurisprudência.

Esta matéria na presente lide já foi objeto de análise e de julgamento no Processo n.º 13819.907228/2012-00, por intermédio da Resolução n.º 3003-000.001, proferido em 24 de janeiro de 2019. A matéria é a mesma e referente também ao mesmo Contribuinte, apenas com a diferença quanto ao período de apuração. Por estar de acordo com essa decisão proferida pelo il. Conselheiro Vinícius Guimarães, cito trechos como razões para decidir:

### **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, configurandose 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 da competência 12/2008. 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".

Fl. 4 da Resolução n.º 3301-001.410 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13819.907239/2012-81

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: buscase 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 n.º 9303007.478**, 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.(...)*

Fl. 5 da Resolução n.º 3301-001.410 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13819.907239/2012-81

*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.

Do exposto, entende-se não procedente as alegações por parte do Contribuinte da decadência, tendo em vista que o procedimento administrativo fiscal no presente feito foi de análise da certeza e liquidez de créditos objeto de restituição/compensação.

## **2) Da comprovação do direito creditório da COFINS**

Na decisão recorrida ficou assente que a retificação de declaração que vise reduzir tributo somente só é procedente se vier acompanhada de elementos de prova que demonstrem a ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração original e, no presente caso, entendeu-se que as provas não foram suficientes para comprovar o pagamento indevido ou a maior.

Diante disso o Contribuinte procura demonstrar e comprovar por intermédio da escrituração contábil a disponibilidade do crédito pleiteado. Neste sentido cito trechos do recurso com o intuito de precisar seu entendimento:

### **B) DA APURAÇÃO DA COFINS**

Ainda que a apuração da COFINS na competência dezembro/2009 esteja devidamente homologada, a Recorrente vem demonstrar a disponibilidade do crédito pleiteado através da sua escrituração contábil, confirmando, assim, a

Fl. 6 da Resolução n.º 3301-001.410 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13819.907239/2012-81

ocorrência do fato gerador do tributo, da sua base de cálculo e da alíquota aplicável, senão vejamos:

<b>COFINS - 12/2009</b>	<b>Original</b>	<b>Final</b>
<b>Faturamento</b>	10.902.926,54	9.914.365,79
<b>Isenções/Exclusões</b>		
Revenda Combustíveis	-	-
Vendas Canceladas	-	532,79
Vendas Ativo Permanente	-	-
Receitas Dividendos Equiv. Patrimonial	1.002.797,91	-
Receitas Financeiras	89.812,45	103.964,02
Vale-Pedágio (Lei 10.209)	190.880,52	190.880,52
<b>Base de Cálculo</b>	<b>9.619.435,66</b>	<b>9.618.988,46</b>
Alíquota	7,60%	7,60%
<b>Créditos Apurados</b>	<b>569.913,71</b>	<b>600.678,63</b>
Saldo de Crédito de Meses Anteriores	-	-
<b>Créditos Utilizados</b>	<b>450.133,07</b>	<b>588.774,17</b>
<b>Cofins Devida</b>	<b>280.944,04</b>	<b>142.268,95</b>

<b>APURAÇÃO DOS CRÉDITOS</b>		
<b>Bens e Serviços Utilizados como Insumos</b>	<b>Original</b>	<b>Final</b>
<b>Depreciação de Bens</b>	<b>38.749,04</b>	<b>38.749,04</b>
<b>Amortização de Edificações</b>	-	-
<b>Energia Elétrica</b>	<b>1.069,92</b>	<b>1.069,92</b>
<b>Alugueis</b>	-	-
<b>Combustível e Lubrificante</b>	<b>248.620,45</b>	<b>248.620,45</b>
<b>INSUMOS EM SERVIÇOS</b>		
<b>Reparo e Manut. Veículos</b>	<b>200,00</b>	<b>200,00</b>
<b>Fretes e Carretos Aquaviários</b>	-	-
<b>Serviços Pessoas Jurídicas</b>	-	-
<b>Manutenção de Instal./Imóveis</b>	-	-
<b>Leasing - Veículos</b>	<b>21.950,26</b>	<b>21.950,26</b>
<b>Locação de Veículos e Máquinas</b>	-	-
<b>Fretes Simples 75% / 100%</b>	<b>466.307,60</b>	<b>5.093.981,82</b>
<b>Frete Normal</b>	<b>4.472.238,35</b>	
<b>Fretes Cancelados</b>	<b>532,79</b>	-
<b>Movimentação de Carga PJ</b>	<b>1.261.059,14</b>	<b>1.261.059,14</b>
<b>Serviços Terceiros Pessoas Jurídicas</b>	<b>988.137,01</b>	<b>988.137,01</b>
<b>Seguros Transp. Automóveis</b>	-	<b>249.898,57</b>
<b>Seguros Transp. Carga Seca</b>	-	
<b>Vigilância Patrimonial</b>	-	-
<b>Serviços no Porto - Estadia</b>	-	-
<b>Total</b>	<b>7.498.864,56</b>	<b>7.903.666,21</b>
<b>Crédito (7,6%)</b>	<b>569.913,71</b>	<b>600.678,63</b>

Conforme demonstrado acima, as retificações consistem na apropriação de créditos relativos aos serviços de transporte tomados junto a empresas optantes

Fl. 7 da Resolução n.º 3301-001.410 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13819.907239/2012-81

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.

No que tange ao Simples Nacional, a empresa deixou de aplicar o redutor de 75%, previsto no §§19 e 20 do art. 3º da Lei n.º 10.833/2002, por entender que após o advento da Lei Complementar n.º 123/2006, o direito à apropriação do crédito relativo aos serviços de transporte tomados junto a optantes pelo Simples Nacional deixou de ser uma exceção e passou a se enquadrar na regra geral do art. 3º, inciso II, das Leis n.º 10.637/2001 e 10.833/2002 – em relação aos quais não há previsão de qualquer limite percentual.

Assim, considerado o montante total dos transportes contratados junto a Pessoas Jurídicas optantes pelo Simples Nacional, a empresa havia tomado créditos no valor correspondente a 75%. Uma vez eliminado este redutor, a empresa se apropriou de forma integral destes créditos, que, somados ao valor dos transportes tomados junto a pessoas jurídicas não-optantes pelo Simples Nacional alcança o valor total dos créditos apropriados.

Por fim, as retificações ocorreram também em **correções** nos valores lançados a título de Fretes Cancelados, Faturamento, Receitas Financeiras e Equivalência Patrimonial, assim como na apropriação de créditos relativos ao Seguro no Transporte de Automóveis, porquanto estar enquadrado como Bens e Serviços Utilizados como Insumo.

Após os ajustes promovidos pela Recorrente, verificou-se a redução dos valores a pagar a título de COFINS, de modo que a diferença foi considerada como pagamento indevido ou a maior passível de restituição, nos termos da então vigente Instrução Normativa RFB n.º 900, de 30 de dezembro de 2008<sup>6</sup>, conforme descrito no Pedido Eletrônico de Restituição – PER, ora indeferido.

Os dados declarados acima são confirmados no DACON (doc. 02), DCTF (doc. 03), Balancete Analítico (doc. 04) e Razões Analíticas da Recorrente (doc. 05), demonstrando, assim, a composição da base de cálculo e alíquota aplicável ao tributo.

Dessa forma, resta demonstrada a devida apuração da COFINS na competência dezembro/2009, comprovando a existência de crédito no valor de R\$ 138.675,09.

O Contribuinte quando “Dos Pedidos” protesta por todos os meios de prova admitidos em lei, como a juntada de documentos, a conversão em diligência para que se apure a regularidade de todos os valores informados.

Salienta-se que no julgamento no Processo n.º 13819.907228/2012-00, por intermédio do Acórdão n.º 3003-000.00, proferido em 24 de janeiro de 2019, contemplou-se esse pedido.

Com isso considerado, voto por converter o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem:

1. Analise o direito creditório atinente a COFINS objeto do presente litígio, levando em consideração os documentos juntados pela recorrente, 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

Fl. 8 da Resolução n.º 3301-001.410 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13819.907239/2012-81

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 (seguros de automóveis, fretes de transportes junto a empresas do SIMPLES Nacional, etc.), analisar, à luz das normas vigentes, sua essencialidade e relevância de acordo com o Parecer Normativo n.º 5/2018 para a execução da atividade econômica da empresa, bem como sua efetiva disponibilidade, consistência, escrituração e documentos que a embasam, juntando ao processo todos os documentos necessários.

2. Apresente 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. Preste as informações e os esclarecimentos que julgar importante para o deslinde da questão;
4. Dê 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.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen