



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13839.906536/2018-67  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-011.891 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de julho de 2023  
**Recorrente** BOBST LATINOAMERICA DO SUL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/09/2016

COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. DIREITO LÍQUIDO CERTO. CONDICIONANTES. LEI ORDINÁRIA E NORMAS ADMINISTRATIVAS ÀS QUAIS ELA REMETER.

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 (art. 170, do CTN). Estabelecendo expressamente a Lei nº 9.430/96 (art. 74, § 14) que a Receita Federal disciplinará o assunto, tem esta o poder discricionário para regulamentar - e inclusive alterar os critérios da compensação, conforme já pacificado no STJ.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, por negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues que deu provimento ao recurso. Os Conselheiros Carolina Machado Freire Martins e Ricardo Piza di Giovanni acompanharam o relator pelas conclusões. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-011.880, de 25 de julho de 2023, prolatado no julgamento do processo 13839.906535/2018-12, 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, Carolina Machado Freire Martins, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho (suplente convocado(a)), Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado(a)), Marcos Roberto da Silva (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Fernanda Vieira Kotzias, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ricardo Piza di Giovanni.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3401-011.891 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13839.906536/2018-67

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto contra **Acórdão de Manifestação de Inconformidade proferido** pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório.

Versa o presente processo administrativo fiscal sobre pedido de ressarcimento de PIS/Pasep e COFINS, regime não cumulativo, indeferido pela RFB, por meio de despacho decisório.

Consta, nos autos, que a Recorrente obteve decisão favorável em Mandado de Segurança, exonerando-a do recolhimento do PIS e da COFINS, instituída pelo artigo 3º, §1º, da Lei n.º 9.718/98, bem como autorizando a compensação das quantias indevidamente recolhidas, com tributos administrados pela Receita Federal. Tal decisão transitou em julgado e o direito creditório foi habilitado.

Todavia, na ação fiscal, a autoridade administrativa constatou que houve a compensação dos débitos escriturados das contribuições com o crédito reconhecido judicialmente, antes dos descontos dos créditos do período de apuração.

Inconformada, a Recorrente interpôs Manifestação de Inconformidade com as seguintes razões, em síntese:

- i. impetrou Mandado de Segurança, que fora julgado procedente exonerando-a do recolhimento de PIS e da COFINS consoante a base instituída pelo artigo 3º, §1º da Lei n.º 9.718/98, bem como autorizando a Manifestante a compensar as quantias indevidamente recolhidas a este título, com quaisquer tributos administrados pela Receita Federal. Tal decisão transitou em julgado;
- ii. apurou as contribuições de PIS e COFINS devidas e compensou, através de PER/DCOMP, com o crédito decorrente da decisão judicial proferida no âmbito do Mandado de Segurança;
- iii. diante da existência de saldo credor em decorrência de créditos apurados nos períodos em questão, transmitiu Pedidos de Ressarcimento de PIS e COFINS não-cumulativos referentes aos mesmos períodos de apuração, em observância ao art. 16 da Lei n.º 11.116/2005;
- iv. salienta, ainda, que não há uma ordem cronológica estabelecida na legislação para a utilização de créditos de titularidade do contribuinte no âmbito da RFB, ficando a cargo do sujeito passivo determinar o crédito a ser utilizado;

- v. exerceu seu direito à compensação, optando pela utilização de créditos decorrentes da decisão judicial;
- vi. os procedimentos realizados pela Recorrente não trouxeram qualquer prejuízo ao fisco ou vantagem indevida ao contribuinte e
- vii. a Instrução Normativa n.º 1717/2017, ao estabelecer que o pedido de ressarcimento deve ser efetuado pelo saldo credor remanescente, "líquido das utilizações por desconto ou compensação" não pode restringir o sentido e alcance do termo "compensação", sob pena de inconstitucionalidade e
- viii. a fiscalização não atingiu a exaustão da busca pela verdade material com base em todos as diligências alcançáveis e praticáveis perante a Recorrente.

A DRF julgou a manifestação de inconformidade improcedente, prolatando a seguinte ementa:

***ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL***

***PEDIDO DE RESSARCIMENTO. INEXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO***

***INFORMADO NO PER/DCOMP.***

*Inexistindo o direito creditório informado no PER/DCOMP, é de se indeferir o crédito pleiteado e não homologar as compensações declaradas.*

***PRODUÇÃO DE PROVAS. PROVA DOCUMENTAL.***

*A prova documental deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de a manifestante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a ocorrência de alguma das hipóteses excepcionadas pela legislação.*

***DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.***

*Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou de perícia.*

***Manifestação de Inconformidade Improcedente***

***Direito Creditório Não Reconhecido***

No Recurso Voluntário, a Recorrente suscitou as mesmas questões de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na Manifestação de Inconformidade quanto ao indeferimento do crédito pleiteado.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3401-011.891 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13839.906536/2018-67

## 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:

Como depreende dos fatos, enquanto o Fisco defende que o contribuinte deve efetuar primeiro o desconto dos créditos, depois a compensação e, ao final, o ressarcimento do saldo credor, a Recorrente sustenta que não há uma ordem cronológica estabelecida na legislação para a utilização de créditos de titularidade do contribuinte no âmbito da RFB, ficando a cargo do sujeito passivo determinar o crédito a ser utilizado, optando pela utilização de créditos decorrentes da decisão judicial no lugar daqueles apurados no período compreendido e ante a existência de créditos remanescentes, advindos da apuração da contribuição no período, o ressarcimento.

A Recorrente ainda expõe que a IN da RFB, ao estabelecer que o pedido de ressarcimento deve ser efetuado pelo saldo credor remanescente, líquido das utilizações por desconto ou compensação não pode restringir o sentido e alcance do termo compensação, sob pena de inconstitucionalidade.

No entanto, não merece prosperar a tese recursal da Recorrente.

Explico.

São inúmeros os julgados deste CARF que mantêm o entendimento de que as instruções normativas da Receita Federal podem condicionar a tramitação dos pedidos de restituição, ressarcimento ou compensação. Observe-se o Acórdão CARF n.º 9303-009.559:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Processo n.º 11020.006664/2008-26*

*Período de apuração: 01/08/2004 a 31/08/2004*

*COMPENSAÇÃO. DIREITO LÍQUIDO CERTO. CONDICIONANTES. LEI ORDINÁRIA E NORMAS ADMINISTRATIVAS ÀS QUAIS ELA REMETER.*

*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 (art. 170, do CTN). Estabelecendo expressamente a Lei n.º 9.430/96 (art. 74, § 14) que a Receita Federal disciplinará o assunto, tem esta o poder discricionário para regulamentar – e inclusive alterar os critérios da compensação, conforme já pacificado no STJ.*

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA*

*Período de apuração: 01/08/2004 a 31/12/2004*

**APRESENTAÇÃO DE PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO EM FORMULÁRIO (PAPEL). VEDAÇÃO, EM REGRA, POR NORMA INFRA LEGAL. LEGITIMIDADE.**

*As Instruções Normativas da Receita Federal, como o fez a de n.º 600/2005, podem condicionar a tramitação dos Pedidos de Restituição/Ressarcimento e Declarações de Compensação à sua transmissão por meio eletrônico (via Programa PER/DCOMP), não acatando, salvo em situações muito específicas, a apresentação em formulário (papel), sob pena de considerar o pedido não formulado ou a compensação não declarada (após a vigência a Lei n.º 11.051/2004).*

O entendimento tem por base o fundamento de que o art. 170 do CTN estabelece que lei ordinária pode atribuir à autoridade administrativa a função de estabelecer condições e garantias para que as compensações de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública possam vir a ser realizadas e que esta atribuição está expressa de forma clara no § 14 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96:

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

*§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.*

Nesse sentido, o próprio CTN, nos art. 96 c/c art. 100, estipula que os atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias são *normas complementares* compreendidas no conceito de *legislação tributária*.

E a legislação tributária, vigente à época, prescreve que o saldo credor de PIS/COFINS passível de ressarcimento deve ser aquele **apurado em cada trimestre-calendário** e ser **efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por desconto ou compensação**, conforme determina os dispositivos da Lei n.º 10.833/2003 e da IN RFB n.º 1.300/2012, abaixo transcritos:

**Lei n.º 10.833/2003:**

*6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I. - exportação de mercadorias para o exterior;*

*II. - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

III. - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

**§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:**

I. - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II. - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

(...)

**§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.**

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

#### **IN SRF nº 1.300/2012:**

##### *Seção III*

##### *Do Ressarcimento de Créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins*

Art. 27. Os **créditos** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas Contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento, somente depois do encerramento do trimestre-calendário,** se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:

(...)

Art. 32 . O pedido de ressarcimento a que se referem os arts. 27 a 30 será efetuado mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante formulário acompanhado de documentação comprobatória do direito creditório.

§ 1º O pedido de ressarcimento dos créditos acumulados na forma do inciso II do caput do art. 27, e do seu § 3º, referente ao saldo credor acumulado no período de 9 de agosto de 2004 até o final do 1º (primeiro) trimestre-calendário de 2005, poderá ser efetuado somente a partir de 19 de maio de 2005.

**§ 2º Cada pedido de ressarcimento deverá**

**I - referir-se a um único trimestre-calendário; e**

**II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por desconto ou compensação.**

*§ 3º É vedado o ressarcimento do crédito do trimestre-calendário cujo valor possa ser alterado total ou parcialmente por decisão definitiva em processo judicial ou administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito do PIS/Pasep e da Cofins.*

*§ 4º Ao requerer o ressarcimento, o representante legal da pessoa jurídica deverá prestar declaração, sob as penas da lei, de que o crédito pleiteado não se encontra na situação mencionada no § 3º.*

Como se verifica nos dispositivos supracitados, ao contrário do que pretendeu a Recorrente, não é opcional ao contribuinte se utilizar de um saldo credor das contribuições visando o ressarcimento antes de proceder aos descontos no próprio trimestre-calendário. Vale dizer, para que o contribuinte tenha direito a se ressarcir dos créditos em determinado trimestre, esses precisam ser apurados, após os descontos das respectivas contribuições, em respeito ao princípio da não cumulatividade.

No entanto, não foi isso que a Fiscalização apurou. A Recorrente apurou as contribuições do período como se fossem débitos comuns (e não escriturais), declarou-as em DCTF e as extinguiu por compensação com o crédito de ação judicial.

Quanto aos créditos escriturais, uma parte foi objeto de ressarcimento e a outra foi reservada para aproveitamento de períodos futuros como “Crédito de Períodos Anteriores”.

Agindo dessa forma, a contribuição apurada, que deveria ser escritural e utilizada nos descontos dos créditos disponíveis, é compensada com o crédito judicial. E o crédito do período que deveria ser utilizado nos descontos, se torna objeto de ressarcimento.

Ademais, o entendimento do Fisco vai ao encontro do posicionamento do STJ de que não é passível de ressarcimento, pela via administrativa, o crédito reconhecido por sentença judicial transitada em julgado, **mesmo que de forma indireta**, como procedeu a Recorrente.

A Unidade de Origem e a DRJ deixaram bem claro que, relativamente à sentença judicial transitada em julgado que tenha reconhecido direito creditório da Contribuinte contra a Fazenda Pública, a opção restringir-se-ia à compensação administrativa ou ao recebimento dos valores via precatórios (por meio de execução).

Por fim, a respeito da alegação de que a Fiscalização não atingiu a exaustão da busca pela verdade material, mister destacar que a própria autoridade fazendária, por meio de intimação fiscal, antes da emissão do despacho decisório, **alertou** a Recorrente sobre os problemas encontrados, **indicando solução e oportunizando retificação de sua escrita contábil**:

*A Bobst optou pela esfera administrativa, portanto, não poderia se restituir desse crédito judicial diretamente. Para contornar esse problema, usou, em tese, de astúcia. Descrevo abaixo o seu modus operandi:*

*b) Segundo a legislação corrente, somente os créditos dos grupos 200 (crédito vinculado à receita bruta não tributada no mercado interno) e 300 (crédito vinculado à receita bruta de exportação) são passíveis de ressarcimento. O crédito do grupo 100 (crédito vinculado à receita bruta tributada no mercado interno) só pode ser utilizado na escrita fiscal para descontos com os débitos do próprio período ou posteriores;*

*c) No conceito da não cumulatividade, as contribuições de PIS/COFINS apuradas DEVEM ser descontadas dos créditos disponíveis. Se houver saldo credor do grupo 100, o sujeito passivo pode aproveitá-lo nos meses subsequentes para deduzir das contribuições futuras. Se houver saldo credor dos grupos 200 e/ou 300, o sujeito passivo pode pedir ressarcimento desses créditos ou aproveitá-los em deduções futuras. Ou seja, o conceito de não cumulatividade não deixa margem para o sujeito passivo utilizar o crédito apurado como bem entender.*

*d) No entanto, não foi isso que a auditoria apurou. Segundo o EFD Contribuições (registros M200 e M600), o sujeito passivo apurou as contribuições do período como se fossem débitos comuns, declarou-as em DCTF e as extinguiu por compensação com o crédito de ação judicial mencionado acima;*

*e) Quanto aos créditos, os dos grupos 200 e 300 foram objetos de ressarcimento e o crédito do grupo 100 foi reservado para aproveitamento de períodos futuros como “Crédito de Períodos Anteriores”. Ou seja, esse tipo de crédito ainda permanece na escrita fiscal do sujeito passivo;*

*f) Agindo dessa forma, a contribuição apurada, que deveria ser escritural e utilizada nos descontos dos créditos disponíveis, é compensada com o crédito judicial. E o crédito do período que deveria ser utilizado nos descontos, se torna objeto de ressarcimento;*

*g) Com esse mecanismo, o sujeito passivo consegue se restituir parcialmente do crédito judicial de forma indireta, pois parte do crédito ressarcível que deveria ser utilizado nos descontos é agora integralmente ressarcido ou aproveitado na sua escrita fiscal para uso futuro;*

*h) Tomaremos como exemplo de tudo que foi mencionado, o período de apuração –PA 10/2015, do COFINS;*

*i) O valor apurado dessa contribuição no EFD Contribuições (registro M600) foi de R\$ 178.979,31. Observem que pelo registro M600 não houve desconto:*

*(...)*

*j) Apesar de não haver o desconto, o sujeito passivo possuía crédito para tal (registro M500):*

*(...)*

*k) O valor de R\$ 176.278,28 (contribuição – valor retido) foi compensado com crédito judicial (DCOMP de n.º 40282.76674.220217.1.7.57-4400):*

l) *Observem que o sujeito passivo deveria utilizar os créditos disponíveis para descontar da contribuição apurada. Nesse exemplo deveria utilizar todos os tipos de crédito disponíveis: 101, 108, 201, 208, 301 e 308 (somatório desses créditos é igual a R\$ 166.150,65) e restaria um saldo a pagar de COFINS no valor de R\$ 10.127,63 ( 178.979,31 - 2.701,03 – 166.150,65);*

m) *De saldo a pagar o sujeito passivo transformou em ressarcimento, transmitindo um pedido de ressarcimento de COFINS, informando ter R\$ 78.165,16 de crédito ressarcível no mês de outubro de 2015. Ver trecho do PER 00388.49360.160317.1.1.19-2855 abaixo:*

n) *Não contente no modo de agir, os créditos não aproveitados no ressarcimento (tipo de crédito 101, 108 e 308) e os utilizados no ressarcimento (tipo de crédito 201, 208 e 301) foram deslocados como créditos extemporâneos. Abaixo segue o trecho do registro 1500 do ECD do mês de dezembro de 2016:*

**5- Para solucionar os problemas relatados, INTIMO o sujeito passivo a:**

a) *Retificar o EFD Contribuições dos anos de 2015 e 2016 para ajustá-los ao conceito de não cumulatividade do PIS/COFINS;*

b) *As retificações da EFD Contribuições devem levar em conta também os créditos extemporâneos declarados nos registros 1100 e 1500.;*

c) *Cancelar as DCOMPs que compensam débitos de PIS/COFINS escritural;*

d) *Retificar as DCTFs do período, observando os valores de saldo a pagar;*

e) *Depois de efetuar todos os ajustes acima, retificar os pedidos de ressarcimento de forma a refletir os novos valores.”*

20. **Em resposta à intimação, o sujeito passivo, em mais de uma vez, afirmou categoricamente que estava certo e não iria retificar os EFDs e os PER/DCOMPs, pois a Lei 10.833/03 e a Lei 10.637/02 não o obrigava a fazer os descontos.** Arguiu ainda que o crédito não aproveitado em determinado mês poderia ser aproveitado nos meses subsequentes, devendo ser observado como termo de início para contagem do prazo prescricional de cinco anos o primeiro dia do mês seguinte ao da sua apuração (as respostas às intimações foram anexadas em Anexo II).

21. **O sujeito passivo foi convidado a comparecer à Delegacia da Receita Federal de Jundiá para convencê-lo que a solução encontrada era contra a INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1300, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2012.** Compareceu a sra. Teresinha Nardin Fabiano (representante da BOBST) e um advogado, que além de ser deselegante no trato com a Fazenda Pública Federal, não se convenceu das argumentações apresentadas.

Isto posto, voto em negar provimento ao Recurso Voluntário.

## Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada 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. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator