



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13884.901736/2020-01
ACÓRDÃO	3202-003.002 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EMBRAER S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 15/06/2006 a 09/10/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. PAGAMENTO A MAIOR. CRÉDITO APROVEITADO PARA DESCONTO DO VALOR DEVIDO. RESTITUIÇÃO. DUPLA REPETIÇÃO DE VALORES. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de restituição o indébito decorrente do efetivo pagamento da Cofins-Importação que já foi aproveitado na forma de desconto do valor devido da Cofins, sob pena de duplo aproveitamento e consequente enriquecimento sem causa do titular do indébito.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 15/06/2006 a 09/10/2013

LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, na origem, de Declaração de Compensação (DCOMP) nº 23130.43347.051016.1.3.57-5010 (fls. 310-315) contendo créditos relativos à Contribuição ao PIS-Importação e à COFINS-Importação no valor de R\$ 59.444.365,36¹ decorrentes de decisão judicial.

A recorrente obteve, nos autos da ação ordinária nº 33215-98.2011.4.01.3400, provimento judicial no sentido de excluir o ICMS e as próprias Contribuições Sociais das bases de cálculo da Contribuição para o PIS-Importação e da Cofins-Importação no período compreendido entre 15/06/2006 e 09/10/2013. Ademais, procedeu à habilitação do crédito por meio do processo 13884.722335/2016-00.

A autoridade fiscal que analisou o direito creditório em questão não reconheceu o crédito e não homologou as compensações declaradas por entender que, apesar de ter havido recolhimento a maior em virtude da base de cálculo majorada pela inclusão do ICMS e das próprias contribuições, a recorrente apropriou crédito relativo a esse indébito, que foi utilizado no desconto das contribuições devidas, de maneira que o valor não mais estaria disponível para restituição. Consta do despacho decisório que:

[...] o contribuinte deseja ver reconhecido seu indébito, para fins de utilização em compensação tributária.

Porém, em consonância com o citado Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1/2017, é necessário o devido controle da Administração Pública para que não haja eventual duplo aproveitamento ou dupla devolução dos mesmos valores por meio de duas sistemáticas de utilização de créditos (a da não cumulatividade e a de repetição do indébito).

[...]

[...] o contribuinte reconhece que, enquanto ocorriam os indébitos das contribuições incidentes sobre suas importações, exercia regularmente o seu direito ao crédito de PIS e de COFINS, previsto no artigo 15 da Lei nº 10.865/04. Embora tenha tido chance de provar o contrário em duas ocasiões (intimações), o contribuinte não o fez.

¹ Também se encontram vinculadas a esse crédito as Declarações de Compensação 34403.34291.251016.1.3.57-0488 (original), 02709.15818.251016.1.3.57-3600 (original), 25829.71286.111116.1.3.57-1726 (original), 27742.90125.111116.1.3.57-1061 (original), 13826.90599.281116.1.3.57-1512 (original), 07396.80423.141216.1.3.57-6377 (original), 17797.25538.200117.1.3.57-9978 (original), 36356.11603.170217.1.3.57-0662 (original), 38683.24899.170217.1.3.57-8744 (original), 06351.77656.240217.1.3.57-1486 (original), 34676.50452.230317.1.3.57-3810 (original).

Irresignada, a recorrente apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 5-36, na qual, em síntese, sustenta **i)** a liquidez e a certeza do crédito pleiteado e **ii)** a ilegalidade da aplicação do Parecer Normativo Cosit nº 1/2017.

A 17ª Turma da DRJ06, por meio do Acórdão nº 106-011.464, considerou a manifestação de inconformidade improcedente, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 15/06/2006 a 09/10/2013

INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E DA COFINS-IMPORTAÇÃO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. REPERCUSSÃO GERAL. VINCULAÇÃO DAS ATIVIDADES DA RFB. RESTITUIÇÃO. PROCEDIMENTOS.

A decisão do STF em recurso extraordinário na sistemática do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, (antigo Código de Processo Civil), reproduzido no art. 1.035 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, (Código de Processo Civil), vincula os procedimentos da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), inclusive os de reconhecimento do indébito tributário, a partir da data da ciência da Nota Explicativa a que se refere o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/ RFB nº 1, de 2014.

A vinculação da RFB à decisão do STF implica o reconhecimento da inconstitucionalidade da cobrança (pagamento indevido ou a maior), mas não implica o dever de deferir pedidos de restituição sem prévia análise quanto à efetiva existência ou disponibilidade do direito creditório junto à RFB. Deve haver o cuidado para se evitar a dupla devolução dos valores.

Cientificada da decisão em 13/05/2021, em 14/06/2021 a recorrente interpôs o Recurso Voluntário de fls. 418-452, em que, em síntese, sustenta:

i. A liquidez e a certeza do crédito tributário (indébito tributário) e da contribuição ao PIS/PASEP – Importação e da COFINS – Importação devidas nos moldes da Lei nº 10.865/04

[...] a Recorrente ampara a legitimidade de seu crédito em decisão judicial transitada em julgado que desconstituiu a relação jurídico-tributária anterior e permitiu a recuperação do indébito de PIS-Importação e de COFINS-Importação na parcela indevidamente incidente sobre o ICMS e as próprias contribuições, além, claro, de ter atendido aos termos de solicitação/explicações requeridos pela Autoridade Fiscal no curso da Fiscalização que precedeu o despacho decisório, de modo que não há que se falar em falta de elementos para amparar/legitimar os créditos aqui discutidos.

ii. A ilegalidade da aplicação do Parecer Normativo COSIT nº 01/2017

[...] o v. acórdão recorrido argumenta pela legalidade da aplicação do Parecer Normativo Cosit nº 01/2017, ao afirmar que “por se tratar de tributos sujeitos à

incidência não-cumulativa, há que se atentar para a real/efetiva disponibilidade do crédito decorrente da exclusão do ICMS de suas bases de cálculo”.

- i. A ilegalidade da aplicação do parecer normativo Cosit nº 01/2017: da violação aos efeitos da decisão judicial transitada em julgado e da violação aos artigos 74, da lei nº 9.430/96 e artigo 170, do código tributário nacional

[...] a Autoridade Fiscal para não homologar as compensações declaradas e glosar o direito creditório apurado pela Recorrente, ilegalmente e sem qualquer respaldo legal para tanto, condicionou a liquidez e certeza do saldo credor (indébito tributário) de PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, aos créditos de PIS e COFINS “normais” – cuja apuração e direito são permitidos pela Lei nº 10.865/2004

Por fim, requer que seja dado integral provimento ao Recurso Voluntário a fim de que seja reconhecido seu direito creditório e seja cancelado o despacho decisório.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rafael Luiz Bueno da Cunha**, Relator

1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

2. Mérito

Como visto, trata-se de indeferimento de crédito pleiteado a título de restituição de indébito originado de decisão judicial que reconheceu a improcedência da inclusão do ICMS e das próprias Contribuições Sociais nas bases de cálculo da Contribuição para o PIS–Importação e da Cofins–Importação no período compreendido entre 15/06/2006 e 09/10/2013.

É fato incontroverso que houve recolhimento a maior das referidas contribuições, pela inclusão do ICMS e das próprias contribuições sociais em sua base de cálculo, em importações promovidas pela recorrente no período. A contenda, na verdade, gira em torno da disponibilidade, para restituição, do valor pleiteado a título de indébito tributário.

A autoridade fiscal, em seu despacho decisório, entendeu que o valor pleiteado já não estava disponível para restituição, pois, apesar de ter havido recolhimento a maior em virtude da base de cálculo majorada pela inclusão do ICMS e das próprias contribuições, a recorrente apropriou crédito relativo a esse indébito, que foi utilizado no desconto das contribuições devidas.

Assim, a autoridade não reconheceu o crédito e, como consequência, não homologou as compensações declaradas.

A recorrente, por sua vez, alegou tanto em sua manifestação de inconformidade quanto no recurso voluntário ora sob julgamento que **i)** seu crédito é líquido e certo, pois o indébito pago no desembaraço aduaneiro estaria desvinculado do “crédito presumido” que utilizou para descontar da Contribuição para o PIS e da COFINS devidas em virtude de receitas tributadas no mercado interno e **ii)** que a aplicação do Parecer Normativo Cosit nº 01/2017 ao caso é ilegal e viola a coisa julgada.

Entendo que não assiste razão à recorrente. Vejamos.

2.1. Da alegada liquidez e certeza do crédito tributário (indébito tributário)

A recorrente afirma que o crédito que lhe foi negado goza dos necessários atributos da certeza e liquidez. A conclusão diversa a que chegou a autoridade fiscal decorreria de *“confusão entre o indébito de PIS-Importação e de COFINS-Importação com créditos presumidos que foram utilizados para reduzir o valor devido de PIS e de COFINS ‘normais’”*.

Tratando-se de crédito reconhecido judicialmente e de Declarações de Compensação vinculadas a esse crédito, pertinente analisar os termos em que foi redigida a inicial e, também, proferido o voto do Relator, Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, no acórdão que transitou em julgado na ação ordinária nº 33215-98.2011.4.01.3400.

A recorrente ajuizou ação declaratória em cuja inicial consignou o seguinte pedido:

[...] seja a presente ação julgada inteiramente procedente, [...] declarando-se, por sentença, a inexistência de relação jurídico-tributária entre as partes que tenha por conteúdo a exigência da Contribuição ao PIS Pasep-Importação e da Cofins-Importação com a inclusão do valor do ICMS e das próprias contribuições nas suas bases de cálculo (valor aduaneiro) [...] reconhecendo se, ainda, o direito à compensação desses excessos com débitos vencidos e vincendos de quaisquer tributos administrados e/ou arrecadados pela ré [...]

Por sua vez, na decisão judicial que favorece a recorrente, lê-se o seguinte:

Outrossim, para a propositura da ação em que se objetiva o reconhecimento do direito à compensação de crédito tributário, é desnecessária a comprovação do recolhimento integral do tributo, **porquanto cabe à fazenda pública fiscalizar o procedimento, bem como exigir a documentação que julgar pertinente, inclusive, fazendo o lançamento de eventuais diferenças verificadas.**

Portanto, como já decidiu esta corte, **“Cabe ao judiciário declarar o direito à compensação, desde que demonstrado nos autos o recolhimento indevido, incumbindo à Administração controlar e fiscalizar a liquidez e certeza dos créditos e débitos a serem compensados, cuja determinação do valor depende apenas de simples cálculos aritméticos. Alegação de iliquidez do crédito afastada”**.

(AMS 2006.38.00.000577-5/MG, Rel. Juiz Federal Roberto Carvalho Veloso (conv.), Oitava Turma, DJ p. 250 de 30/11/2007). (grifo nosso)

Assim, relativamente à compensação tributária, a decisão tem cunho meramente declaratório, de reconhecimento do direito de se compensar tributo submetido ao regime de lançamento por homologação. Ou seja, não pretendeu a recorrente, na seara judicial, a efetiva investigação da liquidez e certeza dos valores indevidamente pagos, apurando-se o valor exato do crédito submetido ao acervo de contas, mas, sim, a declaração de um direito subjetivo à compensação tributária de créditos reconhecidos com tributos vencidos e vincendos, e que estará sujeita a verificação de sua regularidade pelo Fisco, em atividade fiscalizatória posterior.

No caso concreto, no período a que se refere o direito creditório, a recorrente apurou a Contribuição para o PIS e a COFINS na sistemática não cumulativa. Dessa forma, reconhece que descontou das contribuições devidas créditos que apurou, inclusive, nas importações que geraram o indébito discutido nestes autos.

Tenta, entretanto, dissociar os pagamentos a maior efetuados quando das importações dos créditos que eles geraram, chamando-os de “*créditos presumidos*”. Para isso, engendra engenhoso raciocínio, arguindo que a Contribuição para o PIS e a COFINS incidentes na importação são tributos distintos do que denomina PIS e COFINS “normais”, de maneira que os créditos gerados na importação nada teriam a ver com os pagamentos anteriores. Nas palavras da recorrente:

São potenciais créditos presumidos de PIS “normal” e COFINS “normal” (não cumulatividade), outras contribuições que possuem, como visto retro, outro arcabouço constitucional e legal e, logo, não podem ser contrapostos para reduzir o direito de recuperação do indébito de PIS/PASEP-Importação e de COFINS-Importação, uma vez que, como créditos presumidos que são, não deixaram de existir pela notória inconstitucionalidade existente na cobrança das exações objeto da lide.

Em que pese possuam base tributável distinta, quais sejam, importação de produtos estrangeiros e auferimento de receita ou faturamento, as Contribuições para o PIS e a COFINS incidentes na importação são das mesmas espécies tributárias das contribuições sociais que incidem sobre a receita ou o faturamento. Todas têm fundamento no art. 195 da Constituição Federal. Além disso, a apuração de cada qual (PIS e COFINS) é única, não havendo distinção entre débitos e créditos relacionados à importação e a aquisições ou a receitas obtidas no mercado interno.

Além disso, o argumento de que o crédito gerado na importação seria presumido não tem qualquer fundamento. Trata-se, na verdade, de crédito vinculado à despesa efetivamente incorrida, conforme §1º do art. 15 da Lei nº 10.865/2004.

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para

fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

[...]

§ 1º **O direito ao crédito** de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei **aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação** de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei. (grifo nosso)

No caso dos autos, assim como é verdade que a recorrente pagou valores que o Poder Judiciário reconheceu indevidos, também é incontroverso que a recorrente apropriou créditos correspondentes a esses valores, e que estes foram efetivamente utilizados no desconto das contribuições devidas. Ou seja, se, por um lado, houve pagamento a maior das contribuições na importação, na apuração mensal esse valor foi utilizado como crédito, de maneira que houve uma redução das contribuições devidas em valor exatamente igual ao valor a maior pago na importação. Assim, não há que se falar em certeza e liquidez do crédito tributário com base nas desacertadas premissas que a recorrente sustenta em sua defesa, que não consideram a tomada e a efetiva utilização de crédito para desconto das contribuições devidas.

Nesse sentido:

Acórdão 3201-008.352, de 19/04/2021, Rel. Cons. Paulo Roberto Duarte Moreira

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2008 a 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CONTRIBUIÇÃO VINCULADA À IMPORTAÇÃO. RESTITUIÇÃO. APROVEITAMENTO NA ESCRITA

Incabível a restituição nos casos em que importâncias equivalentes aos valores considerados indevidos já foram utilizados espontaneamente pelo sujeito passivo.

Pelo exposto, não merece acolhida o argumento da recorrente de que seu crédito é líquido e certo.

2.2. Da ilegalidade da aplicação do parecer normativo Cosit nº 01/2017: da violação aos efeitos da decisão judicial transitada em julgado e da violação aos artigos 74, da lei nº 9.430/96 e artigo 170, do código tributário nacional

A recorrente continua em seu recurso para defender a ilegalidade da aplicação ao caso do Parecer Normativo Cosit nº 01/2017:

O que chama atenção neste despacho decisório é a utilização infundada dos itens 35.01 e 35.2 *[do referido Parecer]*, pela Autoridade Fiscal para não reconhecer o direito creditório apurado e não homologar as compensações declaradas, verbis:

35.1. Como se trata de situações ocorridas antes de 10 de outubro de 2013, em regra, o indébito decorrente do efetivo pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação já foi creditado na forma de desconto das Contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, podendo, inclusive, ter gerado um direito a ressarcimento de eventual diferença de saldo credor destas últimas. Referido saldo é passível de ressarcimento ou de compensação com outros tributos, nas hipóteses em que a legislação das mencionadas contribuições permite essa utilização (exemplo, art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005), observada a legislação específica aplicável à matéria.

35.2. Logo, não se admite o duplo aproveitamento ou a dupla devolução dos mesmos valores por meio de duas sistemáticas de utilização de créditos (a da não cumulatividade e a de repetição do indébito).

Como já exaustivamente narrado, não se pode confundir o indébito da contribuição ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, com o direito ao crédito presumido de PIS e da COFINS “normais”, assim como quer a Receita Federal do Brasil mediante o Parecer Normativo COSIT RFB nº 01/2017.

Mais uma vez, como se vê, a recorrente tenta dissociar o valor pago indevidamente do crédito a que ele deu origem, como se este existisse autonomamente. Resta claro, pelo que já foi exposto, que o indébito somente estaria disponível para devolução caso não tivesse havido aproveitamento na forma de crédito descontado das contribuições devidas.

É exatamente essa a inteligência dos itens 35.1 e 35.2 do Parecer Normativo Cosit nº 01/2017, em especial na parte em que afirma que “*não se admite duplo aproveitamento ou dupla devolução dos mesmos valores por meio de duas sistemáticas de aproveitamento de créditos (a da não cumulatividade e a de repetição de indébito)*”.

Vai além, para defender que o Parecer Normativo Cosit nº 01/2017 estaria em conflito com os arts. 74 da Lei nº 9.430/96 e 170 do Código Tributário Nacional, afirmando que:

Pela leitura dos artigos 74, da Lei nº 9.430/96, e 170, do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo que apurar crédito – inclusive o crédito decorrente de decisão judicial com trânsito em julgado –, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil.

Ou seja, contemplando-se a conjugação destes normativos de Lei, não poderia a Autoridade Fiscal utilizar um Parecer Normativo – enquanto uma mera norma complementar da legislação tributária –, para retirar a liquidez e certeza do saldo credor (indébito tributário), apurado pela Recorrente.

Também aqui não merece acolhida a argumentação da recorrente.

O art. 170 do CTN condiciona, ele mesmo, a repetição de indébito pelo sujeito passivo à certeza e à liquidez do crédito.

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.

O Parecer Normativo Cosit nº 01/2017, norma complementar que compõe a legislação tributária, enquanto ato interpretativo, esclarece que é vedado o duplo aproveitamento

do crédito relativo ao indébito, mediante desconto das contribuições devidas e de sua repetição, por exemplo. Isso em nada conflita com as normas dos arts. 74 da Lei nº 9.430/96 e 170 do Código Tributário Nacional, antes, pelo contrário, está em total consonância com suas disposições, já que um crédito já aproveitado não mais dispõe dos requisitos de certeza e liquidez.

Assim, também aqui não há como acolher as razões apresentadas pela recorrente.

3. Dispositivo

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha