



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



**Processo nº** 13888.724052/2013-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3002-002.566 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 14 de março de 2023  
**Recorrente** WIPRO DO BRASIL INDUSTRIAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/03/2008 a 31/03/2008

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ORIGEM DO INDÉBITO. PAGAMENTO.

Para que seja válido o pedido de restituição, necessário que o indébito seja decorrente de pagamento indevido ou a maior.

RECOF. VENDA COM SUSPENSÃO. CO-HABILITAÇÃO. DESNECESSIDADE.

A venda com suspensão da Cofins em virtude do Recof exige que a compradora seja previamente habilitada nesse regime, não existindo necessidade de que a vendedora seja co-habilitada.

RECOF. VENDA COM SUSPENSÃO. REQUISITOS.

A ausência do registro na Nota Fiscal da expressão “Saída com suspensão da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, para estabelecimento habilitado ao Recof, não descaracteriza a suspensão, desde que a venda ocorra com tal finalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para no período sob exame, reconhecer a desnecessidade de co-habilitação da recorrente no Recof para efetuar vendas com suspensão da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins à empresa habilitada no aludido regime, bem como para reconhecer que a ausência do registro na nota fiscal de saída da expressão “saída com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins”, para estabelecimento habilitado ao Recof, não obsta o direito à venda com suspensão dessas contribuições.

(documento assinado digitalmente)

Wagner Mota Momesso de Oliveira – Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira (Presidente), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta e Mateus Soares de Oliveira.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3002-002.566 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo nº 13888.724052/2013-10

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 08, às fls. 301/320:

Trata-se de Pedido de Restituição de suposto pagamento indevido ou a maior formalizado em papel, no valor de R\$33.967,33, na data de 05/09/2013. As características do pagamento indevido ou a maior foram assim indicadas : valor de R\$ 33.967,33; data do pagamento indicada como sendo 18/04/2008; período de apuração abril de 2008; data de vencimento 17/04/2008 e código de receita 6912.

Na apreciação do Pedido de Restituição, por meio do Despacho Decisório de fls.206/213, a autoridade fiscal disse que, na inicial, a contribuinte destacou que um de seus principais clientes é a empresa Caterpillar Brasil Ltda, a qual, consoante Ato Declaratório Executivo - ADE - SRF nº 8, de 18/03/2004, é pessoa jurídica homologada no RECOF – Regime Aduaneiro de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado.

Explicou que, a Caterpillar, por ser homologada no RECOF, seu cliente usufrui, além da não incidência do IPI e ICMS, da suspensão do PIS e COFINS e ainda, informou que a petionante, como fornecedor da Caterpillar, não aplicou a suspensão prevista em relação ao PIS e COFINS, apurando tais tributos a maior e os extinguindo por meio de compensação (Declaração de Compensação – DCOMP) com saldo de crédito proveniente de ressarcimento de IPI.

O Auditor-fiscal observou que no presente processo a interessada não pagou ou recolheu qualquer débito por meio de DARF ou GPS, mas, sim, realizou a declaração de compensação de débito de COFINS com crédito de ressarcimento de IPI, por meio de apresentação de DCOMP com crédito de ressarcimento de IPI e ainda:

Embora tanto o pagamento como a compensação sejam modalidades de extinção do crédito tributário – conforme incisos I e II, do artigo 156 do CTN –, tais modalidades possuem institutos jurídicos distintos, não sendo possível a aplicação de um em outro. Tanto é assim que a compensação tem seu regramento fundamentado nos artigos 170 e 170-A, os quais estão disciplinados, na esfera federal, no artigo 74 da Lei 9.430/96. Quanto ao pagamento, o regramento está disciplinado nos artigos 157 a 164 do CTN, e a restituição de eventual pagamento indevido encontra-se nos artigos 165 a 169 do aludido diploma legal.

A autoridade administrativa explicou que o crédito utilizado na compensação de débitos não se originou de pagamento indevido ou a maior, mas, sim, de ressarcimento de IPI e que ressarcimento não é sinônimo de restituição, uma vez que o ressarcimento tem natureza de benefício fiscal, o qual decorre de política estatal, não havendo um prévio pagamento indevido ou a maior. Já a restituição pressupõe a existência de um prévio pagamento indevido, que foi, de fato, recolhido pelo contribuinte e completou:

Portanto, além de a pretensão do contribuinte não se tratar de restituição de pagamento indevido ou a maior, tampouco a DCOMP, declarada pelo contribuinte, estava amparada em crédito de pagamento indevido ou a maior.

Observou, também que, embora a contribuinte tenha solicitado a restituição do crédito (ressarcimento) informado sem amparo legal, não caberia atualização por falta de previsão legal. Situação diferente de quando o crédito é originado de pagamento indevido ou a maior, hipótese em que há previsão legal de atualização.

O Auditor-fiscal entendeu que outro óbice ao pedido seria o pedido ter sido protocolizado após a análise da DComp pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, fato jurídico que não permitiria a retificação da DComp e a consequente redução do

valor do débito, isto porque, a compensação declarada só poderá ser retificada na hipótese de a mesma se encontrar pendente de decisão administrativa à data do envio do documento retificador.

Finalizando a análise processual do feito, a autoridade informou que a DComp objeto de pedido de restituição deste processo foi parcialmente homologada e ainda que:

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade contra o despacho decisório que reconheceu integralmente o crédito solicitado, mas não a homologação da compensação pretendida.

A manifestação de inconformidade se encontra pendente de apreciação por parte da Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ. Portanto, enquanto a DCOMP não alcançar a definitividade no âmbito do contencioso administrativo (artigo 42 do Decreto 70.235/1972), não é cabível qualquer solicitação de revisão à autoridade local competente, DRF/Piracicaba.

Assim, no Despacho Decisório constam as seguintes conclusões:

Por conseguinte, ficam demonstrados a improcedência do pedido de restituição do crédito pretendido, a inexistência de direito à retificação da DCOMP (...), bem como à apreciação de eventual solicitação de revisão da aludida DCOMP, uma vez que aguarda apreciação da manifestação de inconformidade.

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls.220/241, tecendo seus argumentos conforme segue:

Inicialmente informa que a RKM Equipamentos Hidráulicos S/A passou a se denominar WIPRO DO BRASIL INDUSTRIAL S/A.

Após narrar os fatos contidos no processo, faz a abertura de sua argumentação em fase preliminar:

Da possibilidade de deferimento do pedido de restituição no formato realizado 1) Quitação dos tributos por meio de compensação de crédito de ressarcimento de IPI – crédito oriundo do princípio da não-cumulatividade que pressupõe o pagamento antecipado pelo contribuinte 2) Artigo 165 do CTN que não contempla a restrição proposta – 3) Prevalência do direito material sobre o rigor formal – 4) Violação dos princípios que regem a Administração Pública (artigo 2º e seguintes da Lei nº 9.784/99)

Explica que a negativa preliminar proposta pela autoridade fiscal se pauta no sentido da impossibilidade de deferimento do pedido de restituição formulado, uma vez que o indébito sustentado decorreu de uma compensação a maior realizada com crédito de ressarcimento de IPI e não por meio de recolhimento em DARF ou GPS.

Para basear sua tese, sustenta que a IN RFB nº 1300/2012 apenas permite a restituição de valores pagos pelos contribuintes por meio de DARF ou GPS. Ainda, que a liquidação por meio de compensação de crédito de ressarcimento de IPI não permitiria aludido pleito, uma vez que o ressarcimento teria natureza de benefício fiscal decorrente de política estatal, enquanto que a restituição pressupõe um prévio pagamento indevido.

Entende que os créditos originados dos pedidos de ressarcimento de IPI não decorrem de benefício fiscal, mas sim do estrito atendimento ao princípio da não-cumulatividade previsto na Constituição Federal, que visa evitar o efeito cascata da incidência tributária e não possui qualquer caráter de benesse estatal.

Argúi que o caso em comento não guarda qualquer relação com o processo de ressarcimento de IPI, mas com pedido de restituição da COFINS que foi quitada por meio de PER/DCOMP com origem no ressarcimento de IPI.

Sob essa premissa, o que foi pugnado junto à União Federal é a devolução de valor efetivamente quitado da COFINS, cujo montante restou reduzido após a recomposição de sua base de cálculo.

Discorda do contido no Despacho Decisório, pois o Código Tributário Nacional não impõe qualquer restrição e/ou formato de quitação do tributo objeto do indébito:

E nem se alegue que a limitação ao pleito se baseia exclusivamente no disposto pela IN RFB n.º 1300/2012. Isto porque, é insuscetível a aplicação isolada de ato administrativo em desacordo com o contido no Código Tributário Nacional.

Extrai-se do texto da lei, que de forma ampla estabeleceu regra geral quanto à possibilidade de restituição, não destacando nenhuma hipótese de exceção e/ou restrição, concernente ao formato de pagamento.

Esposa o entendimento de que se o Código Tributário Nacional não pretendeu restringir os direitos dos contribuintes no exercício do direito de restituição dos valores indevidamente recolhidos aos cofres públicos, não poderia a Receita Federal, por meio de interpretação isolada em Instrução Normativa, sob o pretexto de regulamentação, impor limites à previsão legal e:

O objetivo da lei sempre foi fornecer aos contribuintes mecanismos de reaver os valores indevidamente cobrados pela administração pública ou objeto de equívoco por parte dos sujeitos passivos.

Importante salientar, que na hipótese em comento, conforme já consignado no pleito de restituição, a única forma da Manifestante reaver o que lhe é de direito consistia no deferimento do pedido de restituição, sob pena de esvaziamento do direito legalmente assegurado.

Isto porque, uma vez homologada a compensação que liquidou o débito a maior da COFINS, insuscetível de qualquer retificação/cancelamento, sendo de rigor o único formato adotado pela Manifestante, que, inclusive, se baseou em orientação verbal da própria Receita Federal em atendimento no plantão fiscal.

Cita a os princípios constitucionais (artigo 37, da CF) que regem a relação entre fisco e contribuintes e a Lei n.º 9.784/99, afirmando que tais comandos devem ser seguidos, pois são os pilares do ordenamento jurídico.

Entende que em nenhum momento o texto da lei estabelece que somente será passível de restituição os valores pagos em DARF ou GPS, tal como fez crer a autoridade fiscal em seus fundamentos e também:

Na hipótese tratada, a violação ao princípio da legalidade potencializa-se na medida em que o pedido de restituição era a única forma da Manifestante buscar seu direito em face da União Federal, uma vez não previsto na legislação qualquer outro formato para as circunstâncias narradas.

Entende cabíveis os princípios da proporcionalidade, razoabilidade, oficialidade e da verdade material e que não podem ser mitigados pelo formalismo:

Para que o formalismo não se torne um instrumento que restringe a observância da forma e distancia a verdade material, deve a administração alcançar a função social do processo para que haja a prevalência da justiça sobre a forma, uma vez que está submissa ao princípio da legalidade, sendo-lhe imposto, inclusive, para o alcance da norma, o poder-dever de revisão de ofício seus próprios atos.

Em outras palavras, não deve o formalismo se sobrepor à matéria e à verdade dos fatos e a autoridade tem o dever de buscar a verdade material, não devendo se satisfazer com as informações trazidas pelas partes.

Cita doutrina e jurisprudência que entende aplicáveis ao caso e conclui:

Diante dos argumentos traçados, com amparo na melhor doutrina e jurisprudência pátrias, incontestemente a possibilidade da administração pública analisar os pleitos dos contribuintes evitando-se o formalismo excessivo e considerando a boa-fé das relações, tudo em busca ao alcance da verdade material e respeito aos preceitos estampados no artigo 37, da Constituição Federal e artigo 2º, da Lei nº 9.784/99.

Após ou argumentos preliminares, a interessada continua sua defesa com o título "Do direito":

Do efetivo amparo legal para suspensão de PIS e COFINS objeto de venda realizada à empresa habilitada no RECOF – Inexistência de obrigatoriedade de co-habilitação para fornecimento – Benefícios legais destinados à compradora que produzem efeitos automáticos – Direito material que pode ser aferido com base nos elementos probatórios ainda que existente erro formal no preenchimento das Notas Fiscais.

Inicialmente a interessada explica que no exercício de suas atividades dentro dos períodos de 2007 a 2011, a Manifestante realizou diversas vendas em favor da Caterpillar Brasil Ltda, inscrita no CNPJ sob nº. 61.064.911/0001-77, que, por sua vez, consoante Ato Declaratório Executivo SRF nº 8, de 18 de março de 2004 e Ato Declaratório Executivo SRF nº 53, de 24 de julho de 2006 é homologada no RECOF (Regime Aduaneiro de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado) (doc. anexo aos autos) instituído através do Decreto 2.412 de 3 de Dezembro de 1.997.

Expõe sua compreensão do funcionamento do Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado (RECOF), o qual permite à empresa beneficiária importar ou adquirir no mercado interno, com suspensão do pagamento de tributos, mercadorias a serem submetidas a operações de industrialização de produtos destinados à exportação ou mercado interno. É também permitido que Parte da mercadoria admitida no regime, no estado em que foi importada ou depois de submetida a processo de industrialização, seja despachada para consumo. A mercadoria, no estado em que foi importada, poderá também ser exportada, reexportada ou destruída.

Desta feita, informa os benefícios:

Na época dos fatos em exame, o RECOF era regulamentado pela Instrução Normativa SRF 757/2007, que, além de estabelecer todos os requisitos impostos às empresas habilitadas, dentre vários benefícios oferecidos pelo regime é de que a empresa homologada goza da permissão de importar todos os insumos com suspensão de II, IPI e PIS/COFINS, bem como efetuar compras nacionais com a suspensão do IPI e PIS/COFINS, conforme estabelecido em seu artigo 28.

Diante dos benefícios contidos nas normas citadas, a interessada defende que em que pese ter fornecido para empresa homologada no RECOF – Caterpillar do Brasil Ltda, não excluiu de sua base de cálculo tributável a suspensão de PIS e COFINS previstas na legislação, mas sim, equivocadamente, apurou e recolheu A MAIOR os citados tributos. Em outras palavras, ao constituir sua base de cálculo de PIS e do COFINS não desconsiderou as vendas para a Caterpillar Brasil Ltda, portanto, a empresa recolheu mais do que deveria.

É certo, que os valores das vendas com suspensão de PIS e COFINS não podem contemplar a base de cálculo para fins de tributação dessas contribuições, sob pena de esvaziamento da benesse legal/normativa do RECOF.

A interessada cita a SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 28 de 26 de Setembro de 2007:

ASSUNTO: Regimes Aduaneiros

EMENTA: Regime Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado - Recof. Somente as mercadorias de origem nacional remetidas às empresas autorizadas a operar o regime Recof poderão sair do estabelecimento do fornecedor nacional com suspensão do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. A venda de mercadorias de origem nacional à empresas que estão no regime Recof, com suspensão do IPI e das Contribuição para o PIS/Pasep e da cofins, não geram direito à manutenção dos créditos.

E conclui que diante do equívoco no cômputo na base de cálculo das contribuições das vendas a Caterpillar com suspensão de PIS e COFINS, a Manifestante reconstituiu sua escrita suprimindo essas operações da base tributável, o que motivou a redução dos valores devidos na competência objeto dos presentes autos.

Informa que retificou a Dacon e a DCTF do período e ainda que:

Por outro lado, a fim de complementar as informações e documentos anexados aos autos, que por si só comprovariam o direito sustentado, a Manifestante apresenta “Laudo Técnico Contábil”, assinado por profissional devidamente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade – CRC/SP, contratado para fins de corroborar as questões trazidas à julgamento, que, além das informações constantes do seu corpo, contempla documentação anexa que permite essa conclusão, com o fito de exaustivamente comprovar a origem e procedência do direito creditório.

Entende que os fornecedores de mercadorias às empresas habilitadas no RECOF não necessitam de co-habilitação no regime, uma vez que nessa hipótese os únicos beneficiados da operação são as adquirentes dos bens:

A co-habilitação prevista pelos artigos 8º e seguintes, da IN RFB nº 757/2007, além de facultativa, permite aos fornecedores industriais das empresas habilitadas se beneficiarem conjuntamente dos benefícios do regime do RECOF, com a aquisição/importação de partes, peças e componentes necessários à produção dos bens que industrializar também com suspensão tributária prevista na legislação.

(...)

A interpretação contida no despacho decisório impugnado é deveras equivocada, uma vez ausente a imposição de co-habilitação em toda a legislação do RECOF para os casos de simples fornecimento às empresas habilitadas.

Até porque, caso a legislação exigisse a co-habilitação de todos os fornecedores das empresas habilitadas, o RECOF não sairia do papel, uma vez que dificilmente as empresas de porte inferior que fornecem os bens contemplariam todos os requisitos impostos pelos artigos 49 e 59, da IN RFB 757/2007.

Argumenta que a falta de registro nas notas fiscais de saída dos produtos com suspensão das referidas contribuições, seria somente formalidade, confira-se:

Por sua vez, é sabido que também existe a exigência do artigo 28, do mesmo texto normativo, que indica as informações a serem imprimidas nas Notas Fiscais de saída dos fornecedores (“Saída com suspensão do IPI, da Contribuição para o

PIS/Pasep e da Cofins, para estabelecimento habilitado ao Recof - ADE SRRF n9 xxx, de xx/xx/xxxx"), as quais de fato não compuseram as notas emitidas pela Manifestante.

Porém, consoante já sustentado nesta peça, a formalidade de informação em Nota Fiscal não pode se sobrepor ao direito material decorrente do RECOF, haja vista inequívoca comprovação de que a destinação das mercadorias objeto de análise foram à empresa devidamente habilitada no regime (Caterpillar), a qual é a efetiva destinatária da norma e não pode ser prejudicada por eventual lapso de informação na Nota Fiscal de compra.

É certo, portanto, que eventual equívoco formal não deve prevalecer sobre a verdade material consubstanciada nos demais meios probatórios existentes no processo administrativo fiscal, sobretudo quando não há prejuízo a fazenda nacional.

Cita jurisprudência administrativa na qual consta que demonstrados nos autos os erros nos procedimentos adotados pelo contribuinte, há que ser reapreciado o pleito desconsiderando-se tais equívocos, haja vista inexistir prejuízo à fazenda nacional e conclui:

Nesse sentido, em que pese as Notas Fiscais emitidas à Caterpillar não terem feito menção à saída com suspensão de PIS e COFINS, restando comprovada a destinação das mercadorias no formato da legislação à empresa habilitada no RECOF, é de rigor seja admitido o lançamento da suspensão prevista na legislação, que, conforme parágrafo único, do artigo 27, da IN RFB 757/2007 se consuma automaticamente.

Por fim, solicita:

Preliminarmente:

1) Considerando todas as premissas adotadas, com convicção acerca da possibilidade de análise material do direito de restituição pleiteado pela Manifestante, ainda que sob outra roupagem ou mesmo sobre o formato de revisão da compensação que liquidou a maior o valor objeto do pedido, em atendimento aos princípios da legalidade, razoabilidade, proporcionalidade, bem como a busca pela verdade material e formalismo moderado, é de rigor seja admitida a aferição material do pleito realizado.

No mérito:

1) Diante da inexistência de obrigatoriedade da Manifestante se co-habilitar no regime do RECOF para fornecimento à empresa habilitada, sem prejuízo da insofismável viabilidade de mitigação de erro formal no preenchimento das Notas Fiscais de saída, prestigiando-se a verdade material, necessário se faz o reconhecimento do direito creditório sustentado, com o consequente deferimento da restituição pleiteada.

Por meio do acórdão acima mencionado, a DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade e não reconheceu o direito creditório pleiteado.

A ora recorrente interpôs recurso voluntário em face do sobredito acórdão (fls. 327/348), por meio do qual, repisa os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

Em apertada síntese, a recorrente solicitou a restituição de Cofins porque compensou um valor maior do que o realmente devido com crédito de IPI por meio do processo administrativo nº 13888-903.337/2011-45; que houve erro de preenchimento quanto ao valor do

saldo ressarcível de IPI nesse processo; que a DRJ não conheceu a manifestação de inconformidade apresentada nos autos desse processo; que, por fim, ajuizou ação judicial perante a 3ª Vara Federal de Piracicaba/SP (Processo n.º 5003622-85.2020.4.03.610) concernente ao aludido processo, “a fim de ver assegurado seu direito creditório/compensatório, com o consequente deferimento do ressarcimento pugnado e consequente homologação das compensações realizadas”.

Aduz ainda que houve violação ao princípio da legalidade, porque “o despacho decisório confirmado pela DRJ que negou a possibilidade de pleito de restituição afrontou diretamente o artigo 165, do CTN, uma vez que esse dispositivo legal não contempla qualquer óbice à restituição de valores efetivamente liquidados por meio de compensação tributária”, bem como que deve-se observar os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, dispostos no artigo 2º da Lei n.º 9.784/99, uma vez que “ainda que a recorrente não tivesse atendido as formalidades da legislação quanto ao pleito repetitório, é notório no caso em tela que a negativa exclusivamente com base ao não atendimento a critérios formais diverge com a aplicação do preceito da razoabilidade, uma vez que a administração poderia mitiga-los em prol da análise do direito material ou indicar eventual saneamento para assegurar a prática do ato”, e ainda que “eventual equívoco formal não deve prevalecer sobre a verdade material”.

Apresenta argumentos no sentido da desnecessidade de sua co-habilitação ao RECOF para vendas à empresa habilitada no mencionado regime, com suspensão do PIS/Pasep e da Cofins e que erros formais nas notas fiscais emitidas, referentes à falta de menção à saída com suspensão dessas contribuições, não podem impedir a venda à empresa habilitada no citado regime com suspensão das aludidas contribuições.

Por fim, pleiteia a total procedência do recurso voluntário para a aferição material do pleito realizado e o reconhecimento do direito creditório sustentado, com o consequente deferimento da restituição pleiteada.

## Voto

Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

### **Pedido de Restituição de tributo compensado com crédito de IPI**

Conforme visto, a recorrente aduz que no processo administrativo n.º 13888-903.337/2011-45 houve erro de preenchimento quanto ao valor do saldo ressarcível de IPI e que a DRJ não conheceu a manifestação de inconformidade apresentada nos autos desse processo.

Quanto ao processo administrativo de compensação, cumpre ressaltar que a DRJ já consignou no acórdão recorrido que não houve a compensação total do valor da Cofins objeto do pedido de restituição em tela, conforme a seguir transcrito:

Compulsando os autos, verifica-se que de fato a Contribuinte apresentou a DCOMP n.º 10349.73465.170408.1.7.01-0224, indicando o débito da Cofins de março de 2008, no valor de R\$91.790,56, transmitida em 17/04/2008.

A DComp em tela foi analisada no Processo n.º 13888-903.337/2011-45, o qual também analisou o PER (Pedido Eletrônico de Ressarcimento) de IPI n.º de 17446.57275.160408.1.1.01-5030, relativo ao primeiro trimestre de 2008, no valor de R\$52.102,96.

(...)

De pronto, salta aos olhos a razão da homologação parcial da Dcomp apresentada, tendo em vista que o valor do crédito pleiteado foi de R\$ 52.102,96 e o débito da Cofins nela indicada foi de R\$91.790,56.

(...)

Assim, do valor inicialmente indicado para compensação da Cofins de R\$ 91.790,56, homologada parcialmente, restou um saldo a pagar de R\$ 42.952,13.

Atentando-se para o PER inicial deste processo, verifica-se que o montante requerido é de R\$ 33.967,33. Confira-se:

O crédito de COFINS a que o Suplicante tem direito a restituição compreende o período de ABRIL/2008 no valor total de R\$ 33.967,33 (...)

Afirmou, ainda, a Contribuinte que o valor indicado na Dcomp teria sido extinto por compensação:

Contudo, em ABRIL/2008 foi apurado COFINS no valor de R\$ 91.790,56 e para a extinção desse crédito tributário apurado a maior, foi utilizado crédito de Ressarcimento de IPI via PER/DCOMP n.º 22978.89715.160408.1.3.01-9464 e posteriormente retificado pela PER/DCOMP n.º 10349.73465.170408.1.7.01-0224 (doc. 06-07) Logo, como a extinção do crédito tributário se deu por meio de compensação, não há DARF pago (...)

Assim sendo, verifica-se a inexistência do valor objeto do presente processo, tendo em vista que o valor de restituição pleiteado não foi recolhido aos cofres públicos e nem tampouco extinto por compensação.

Portanto, a Cofins no valor de R\$ 91.790,56 não foi totalmente compensada, conforme expressamente consignado no acórdão recorrido.

Assevera também que ajuizou ação judicial perante a 3ª Vara Federal de Piracicaba/SP (Processo n.º 5003622-85.2020.4.03.610), concernente ao aludido processo, “a fim de ver assegurado seu direito creditório/compensatório, com o consequente deferimento do ressarcimento pugnado e consequente homologação das compensações realizadas”.

Infere-se que a recorrente está ainda discutindo a matéria tratada no pedido de compensação referente ao processo administrativo n.º 13888-903.337/2011-45, tendo inclusive ajuizado a mencionada ação judicial, de sorte que não há ainda definição do valor de Cofins de fato compensado, bem como que qualquer questão ligada à compensação efetuada mediante aquele processo, como valor correto de tributo a ser compensado, deve ser discutida nos autos dele.

Feitas tais considerações, inferimos que o valor objeto do pedido de restituição em apreço não foi totalmente compensado, conforme se infere dos autos do aludido processo de compensação, bem como que qualquer discussão acerca da compensação, como valor correto de tributo a ser compensado, no caso a Cofins, deve ser tratada no sobredito processo de

compensação, considerando ainda, obviamente, o decidido na ação judicial ajuizada pela recorrente.

Passo a analisar a matéria referente ao pedido de restituição de Cofins feito pelas recorrente, objeto deste processo.

A recorrente alega que solicitou a restituição de Cofins porque compensou um valor maior do que o realmente devido com crédito de IPI por meio do processo administrativo n.º 13888-903.337/2011-45.

Entendo que somente cabe restituição quando o indébito seja decorrente de pagamento indevido ou a maior. No caso sob análise, está claro que não houve pagamento efetuado pela recorrente, e sim compensação de Cofins, em valor, segundo a recorrente, maior do que o devido, com crédito de IPI, de sorte que não há que se falar em restituição de pagamento indevido ou a maior.

Ao contrário da interpretação dada pela recorrente ao artigo 165 do CTN, entendo que tal artigo dispõe no sentido de que, para haver direito à restituição, deve ter sido realizado o pagamento indevido ou a maior do tributo:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu **pagamento**, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - **cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior** que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento **relativo ao pagamento**;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

[...]

(destaques nosso)

Logo, somente no caso de pagamento de tributo, com DARF ou GPS, caberá a restituição de valor decorrente de pagamento indevido ou a maior.

Recentemente, no mesmo sentido decidiu a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais da 3ª Seção de Julgamento deste Conselho, por meio do acórdão 9303-013.297 - CSRF/3ª Turma, na sessão de 16 de agosto de 2022, cuja parte da ementa reproduzo a seguir:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2014

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ORIGEM DO INDÉBITO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

Para que seja válido o pedido de compensação e/ou restituição protocolado perante a RFB, necessário que o indébito seja decorrente de pagamento indevido ou a maior,

efetuado por meio de DARF ou GPS, na interpretação restritiva de “pagamento”, com fulcro nos artigos 165 e 168 do CTN.

Reproduzo também parte do voto condutor do aludido acórdão, da ilustre conselheira relatora Vanessa Marini Ceconello:

#### 2.1 POSSIBILIDADE DE PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO DECORRENTE DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO EXTINTO POR COMPENSAÇÃO

Pretendendo a reforma do acórdão de recurso voluntário, com relação à possibilidade de compensação de valores decorrentes de compensações realizadas a maior, o Contribuinte alega em seu recurso especial que: (i) esclareceu nos autos que os pagamentos indevidos não haviam sido efetuados por intermédio das DARF's, mas sim mediante compensações que foram submetidas e deferidas pela Receita Federal do Brasil; (ii) é direito do contribuinte, conforme artigos 165 a 169 do CTN, requerer a devolução de quantias indevidamente pagas à União a título de tributos; (iii) faz arrazoado buscando conferir sentido mais amplo ao termo “pagamento”, afirmando abarcar outras formas de extinção do crédito tributário, como por exemplo a compensação; e (iv) que a nova redação do art. 74, da Lei n.º 9.430/96, conferida pela Lei n.º 10.637/02, assegurou ao contribuinte o direito de utilizar qualquer crédito de origem tributária para compensação com tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, dispensada a exigência de prévia autorização do órgão.

**Os argumentos expendidos não merecem prosperar. Tem-se que a utilização do programa PER/DCOMP para Pedidos de Restituição, nos casos de pagamento indevido ou maior, referem-se exclusivamente a “DARF” efetivamente recolhidos, conforme disposto nas Instruções Normativas da RFB que regulam o procedimento.**

**Nesse sentido, art. 2º da IN SRF n.º 460, de 18 de outubro de 2004, vigente à época do envio dos Pedidos de Restituição, temos que somente poderão ser restituídas pela RFB as quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição sob sua administração nas hipóteses de, dentre outras, cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou em valor maior que o devido.**

**Portanto, para que seja válido o pedido de compensação e/ou restituição protocolado perante a RFB, necessário que o indébito seja decorrente de pagamento indevido ou a maior, efetuado por meio de DARF ou GPS, na interpretação restritiva de “pagamento”.**

O fato de a compensação também ser considerada por esta Relatora como uma das formas de extinção do crédito tributário para fins de contagem do prazo decadencial, não estende a sua natureza a “pagamento indevido” apto a gerar a restituição.

**As disposições contidas nos artigos 165 e 168 do Código Tributário Nacional corroboram o sentido de que para haver o direito à restituição, deve ter sido realizado o pagamento indevido ou a maior do tributo:**

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer

documento relativo ao pagamento; III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

[...]

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - na hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art. 3º da LC nº 118, de 2005)

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Assim, nega-se provimento ao recurso especial do Contribuinte com relação a esse ponto.

(destaques em negrito nosso)

Portanto, não cabe a restituição de Cofins pleiteada pela recorrente, razão pela qual nego provimento a esse capítulo recursal.

### **Violação ao princípio da legalidade**

A recorrente aduz que houve violação ao princípio da legalidade, porque “o despacho decisório confirmado pela DRJ que negou a possibilidade de pleito de restituição afrontou diretamente o artigo 165, do CTN, uma vez que esse dispositivo legal não contempla qualquer óbice à restituição de valores efetivamente liquidados por meio de compensação tributária”.

Conforme já assinalado, não houve violação ao princípio da legalidade, uma vez que, conforme fundamentação acima consignada, a decisão de denegar a restituição está de acordo com o disposto no artigo 165 do CTN e com as demais disposições legais atinentes ao assunto.

Portanto, nego provimento a esse capítulo recursal.

### **Violação aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade dispostos no artigo 2º da Lei nº 9.784/99**

O artigo 2º da Lei nº 9.784/99 assim dispõe:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

(...)

Conforme o artigo acima transcrito, cabe à Administração Pública obedecer o princípio da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Entendo que a Administração Pública não pode invocar os princípios da razoabilidade e proporcionalidade para alterar ou não aplicar disposição expressamente disposta na legislação tributária, sob pena de violação ao princípio da legalidade.

Portanto, nego provimento a esse capítulo recursal.

**Co-habilitação ao RECOF e erros formais nas notas fiscais emitidas, referentes à falta de menção à saída com suspensão**

A recorrente, em sua peça recursal, apresenta argumentos no sentido da desnecessidade de sua co-habilitação ao RECOF para vendas à empresa habilitada no mencionado regime, com suspensão do PIS/Pasep e da Cofins, e que erros formais nas notas fiscais emitidas, referentes à falta de menção à saída com suspensão dessas contribuições, não podem impedir a venda à empresa habilitada no citado regime com suspensão das aludidas contribuições.

Observa-se que tais questões não possuem o alcance de alterar o entendimento acerca do principal objeto do recurso sob análise, qual seja, a restituição de tributo supostamente compensado com crédito de IPI, uma vez que restou decidido acima que não cabe a restituição pleiteada pela recorrente.

Feitas tais considerações, temos que o acórdão recorrido apreciou tais questões e firmou o entendimento no sentido de que para usufruir da suspensão nas vendas a recorrente necessita da co-habilitação, nos termos da Instrução Normativa n.º 757, de 25 de julho de 2007, e que a ausência da expressão atinente à venda efetuada com suspensão da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins descaracteriza a venda com suspensão e consiste em um óbice imponível para o reconhecimento do direito pleiteado.

Entendo que não há necessidade de co-habilitação da recorrente no RECOF para efetuar as vendas com suspensão da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, bem como que erros formais nas notas fiscais emitidas, referentes à falta de menção à saída com suspensão das aludidas contribuições, não obstam o seu direito à suspensão dessas contribuições.

Nesse sentido, há o acórdão n.º 3201-006.416, prolatado pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento deste Conselho, na sessão de 29 de janeiro de 2020, tendo a ora recorrente como interessada e a Fazenda Nacional como embargante, conforme a seguir transcrito:

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Período de apuração: 01/03/2009 a 21/03/2009

PIS/COFINS. EMBARGOS INOMINADOS. INEXATIDÕES MATERIAIS. ACOLHIMENTO.

Acolhem-se os embargos inominados devem ser acatados para correção das inexatidões materiais devidas a lapso manifesto, mediante a prolação de um novo acórdão.

PIS/COFINS. RECOF. SUSPENSÃO .CO-HABILITAÇÃO. DESNECESSIDADE.

A venda com suspensão das contribuições em virtude do RECOF exige que a compradora seja previamente habilitada no RECOF, não existindo necessidade de que a vendedora seja co-habilitada.

VENDA SUSPENSÃO. REQUISITOS. VERDADE MATERIAL.

A ausência do registro na Nota Fiscal da expressão “Saída com suspensão do PIS/COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, para estabelecimento habilitado ao Recof, não descaracteriza a suspensão do IPI, desde que a venda ocorra com tal finalidade.

Destaco a fundamentação do ilustre relator, Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, consignada no aludido acórdão:

(...)

O pleito da contribuinte foi julgado improcedente o pleito da contribuinte por impossibilidade de se reconhecer o direito a suspensão do PIS e da COFINS e ausência de retificação da DCOMP.

Ademais a DRJ ao fundamentar utilizou o argumento que a contribuinte deveria estar co-habilitada para ter o direito a suspensão.

No entanto a contribuinte sustenta que constou de modo equivocado em suas notas o recolhimento a maior do PIS/COFINS, quando, deveria constar que ocorreu com a venda com fins de exportação a empresa Caterpillar cuja tinha o RECOF:

No motivo do pedido de restituição, a Manifestante sustentou que os recolhimentos a maior de PIS e COFINS decorreram exclusivamente do cômputo indevido em suas bases de cálculos das Notas Fiscais relativas às operações com a Caterpillar, as quais não deveriam compor a base tributável, uma vez que essas contribuições estavam sujeitas ao RECOF, portanto suspensas do pagamento dessas contribuições. (e-fl 230)

Para tanto, juntou uma série de documentos que demonstram a efetividade da venda para empresa Caterpillar, ainda colaciona solução de consulta número 28 de 07:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 28 de 26 de Setembro de 2007 ASSUNTO: Regimes Aduaneiros EMENTA: **Regime Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado - Recof.** Somente as mercadorias de origem nacional remetidas às empresas autorizadas a operar o regime Recof poderão sair do estabelecimento do fornecedor nacional com suspensão do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. A venda de mercadorias de origem nacional à empresas que estão no regime Recof, com suspensão do IPI e das Contribuição para o PIS/Pasep e da cofins, não geram direito à manutenção dos créditos.

Ao meu ver assiste razão a contribuinte, apesar de não constar em notas fiscais sua suspensão ou fim específico de exportação as operações ocorreram, não tendo necessidade de co-habilitação para tal hipótese.

Atualmente não existe qualquer imposição de que empresas que realizam venda para empresas no RECOF, tenha de estar co-habilitadas para suspensão da tributação, pois, deve ter extensão aos benefícios do RECOF aos fornecedores das empresas “recofianas” para que seja implementado os benefícios e facilidades do próprio regime aduaneiro.

Sendo a compradora do RECOF, a contribuinte assiste razão para suspensão dos tributos, no entanto, isso não implica que não deva existir um rigor para comprovar tal extensão da suspensão.

Em verdade a contribuinte deixou de fazer tal suspensão na emissão das notas fiscais e lá constar a informação de que tratava-se de venda para empresa do RECOF.

No outro vértice, o rigor é a demonstração de que houve realmente venda e comercialização para empresa do RECOF, que foi demonstrado por vasta comprovação documental carregada aos autos.

Desse modo, deve ser rechaçado o argumento do despacho decisório de que não foi possível reconhecer a suspensão do PIS e da COFINS na época.

É de ressaltar que o processo que se discute o PIS e COFINS encontram-se nesse CARF, sendo o processo paradigma n 13888.910728/2012-05 que foi assim julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Data do fato gerador: 20/06/2008 COMPENSAÇÃO. PROVA SUFICIENTE DA EXISTÊNCIA DO CRÉDITO. DOCUMENTOS CONTÁBEIS E FISCAIS. HOMOLOGAÇÃO.

Deve ser homologada a compensação em que a declarante tenha comprovado suficientemente, mediante documentos contábeis e fiscais, a existência do direito vc g

Nesse esteira, adoto o entendimento que basta demonstrar que a venda foi efetivada para empresa que estava no RECOF.

Se assevera que a IN 757/07 em seu art. 28, assim trata o assunto:

Art. 28. Os produtos remetidos ao estabelecimento autorizado a operar o regime sairão do estabelecimento do fornecedor nacional com suspensão do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devendo constar do documento de saída a expressão: "Saída com suspensão do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, para estabelecimento habilitado ao Recof - ADE SRRF nº xxx, de xx/xx/xxxx".

Parágrafo único. Nas hipóteses a que se refere este artigo:

I - é vedado o registro do valor do IPI com pagamento suspenso na nota fiscal, que não poderá ser utilizado como crédito; e II - não se aplicam as retenções previstas no art. 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002.

Conforme dicção do mencionado artigo acima, basta venda para o estabelecimento autorizado, no caso, havendo o erro em nota fiscal e a contribuinte demonstrando o equívoco, deve ser provido o seu recurso, devendo a unidade de origem apurar os valores devidos.

Ademais, o Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, teceu os seguintes pontos durante o debate do persente julgamento:

1. Pedido de restituição de PIS/Cofins que se alega apurado a maior e extinto em Dcomp com crédito proveniente de ressarcimento de IPI.
2. Contribuinte aduz que por equívoco deixou de realizar vendas com a suspensão das Contribuições à Caterpillar, que é habilitada no Recof.
3. Pede a restituição dos valores pagos a maior
4. DRF indeferiu o pedido sob os fundamentos:

- a. Não houve pagamento de PIS e Cofins, mas sim uma extinção de débitos por meio de compensação. Tal situação não possui amparo legal para a restituição do indébito.
  - b. A Dcomp em que se compensou o PIS/Cofins com crédito de ressarcimento de IPI não pode ser alterada (retificada) para reduzir débitos pois já homologada.
  - c. Na NF de venda para a Caterpillar não constou o requisito obrigatório do texto de que a saída foi com suspensão.
5. Contribuinte entende que a co-habilitação somente é exigida do fornecedor industrial que que adquire/importa partes, peças e componentes necessários à fabricação de bens destinados à habilitada no Recof. Obtido a habilitação, o fornecedor industrial goza dos mesmos benefícios em suas operações.
  6. DRJ manteve o indeferimento do Despacho Decisório e acrescentou a obrigatoriedade de co-habilitação e os requisitos da NF
  7. A conversão em diligência teve como fundamento a semelhança com o PAF 13888.910728/2012-05, o qual se tratava de pagamento a maior por DARF de PIS e Cofins, que igualmente estariam suspenso em razão de vendas à Caterpillar.
  8. A decisão da DRJ naquele PAF sustentou-se na inexistência de prova da liquidez e certeza do crédito, pois não foram juntados os registros contábeis da operação.
  9. A diligência foi cumprida e dado provimento ao RV, com o fundamento: “O feito tramitou em 1ª instância sem que a Recorrente fizesse prova suficiente do indébito, posto que alegava ser beneficiária da suspensão do tributo por vender mercadorias à pessoa jurídica habilitada no RECOF sem juntar os respectivos documentos contábeis e fiscais que espelhassem as operações. Ocorre que, em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente supriu tal carência probatório, de modo que este Colegiado resolveu converter o feito em diligência para que a unidade preparadora da RFB se manifestasse conclusivamente acerca da procedência, disponibilidade e suficiência do direito creditório.”
  10. Entendo que a diligência fiscal afastou (reconsiderou) a exigência de co-habilitação pois que entende que as vendas foram à empresa habilitada no RECOF:  
  
“4. Ademais, da análise do Livro de Registro de Entradas e Saídas, do DACON, dos documentos fiscais apresentados pela recorrente e tendo em vista que as notas fiscais apresentadas são de venda de produtos a empresa beneficiária do RECOF e, por consequência, com benefício da suspensão do PIS/Pasep e Cofins em suas aquisições no mercado interno, dentro das condições previstas no ADE n.º 53, de 24 de julho de 2006 e da IN SRF 417/2004]”
  11. Voltando à apreciação do despacho admitido como embargos inominado, neste processo não se discute a restituição de IPI, mas de PIS e Cofins que, nas vendas à empresa habilitada no Recof estão amparadas pela suspensão desses 3 tributos.
  12. Entendo que a SC 28/2007 vai ao encontro da pretensão do contribuinte; ou seja, a exigência de habilitação no Recof recai tão-só sobre o adquirente – a Caterpillar.

Assim, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário.

Com base na fundamentação acima consignada, dou provimento a esse capítulo recursal, para reconhecer a desnecessidade de co-habilitação da recorrente no RECOF para efetuar vendas com suspensão da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins à empresa habilitada no aludido regime, bem como que a ausência do registro na nota fiscal de saída da expressão “saída com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins”, para estabelecimento habilitado ao Recof, não obsta o direito à venda com suspensão dessas contribuições.

### **Conclusão**

Diante de todo exposto, nego provimento à parte do recurso referente ao pedido de restituição de Cofins supostamente compensada com crédito de IPI em outro processo, uma vez que não houve pagamento a maior ou indevido, e à parte referente à violação ao princípio da legalidade e aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade dispostos no art. 2º da Lei nº 9.784/99, uma vez que não ocorreram as alegadas violações.

Por fim, dou parcial provimento ao recurso para, no período sob exame, reconhecer a desnecessidade de co-habilitação da recorrente no Recof para efetuar vendas com suspensão da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins à empresa habilitada no aludido regime, bem como para reconhecer que a ausência do registro na nota fiscal de saída da expressão “saída com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins”, para estabelecimento habilitado ao Recof, não obsta o direito à venda com suspensão dessas contribuições.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wagner Mota Momesso de Oliveira