



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13888.901782/2022-23
ACÓRDÃO	3201-012.641 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GOODYEAR DO BRASIL PRODUTOS DE BORRACHA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2014

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO.

Somente o direito creditório líquido e certo pode ser objeto de compensação, abarcando os créditos disponíveis e confirmados em outros processos administrativos de compensação, créditos esses a serem imputados pela unidade de origem quando da tramitação definitiva na esfera administrativa dos referidos processos.

JUROS. TAXA SELIC. DECISÃO JUDICIAL. HABILITAÇÃO DO CRÉDITO JUDICIAL. AUSÊNCIA DE IMPACTO NO CÁLCULO.

Sobre o direito creditório garantido em decisão judicial transitada em julgado, incidem juros calculados à taxa Selic desde a data do pagamento/quitação indevido até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada, não sendo tal cálculo impactado pela habilitação do crédito judicial na unidade administrativa, procedimento esse que não implica em valoração, deferimento ou homologação da compensação pretendida.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2014

CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão da Administração tributária, devidamente fundamentada, não infirmada com documentação hábil e idônea.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2014

NÃO CUMULATIVIDADE. SALDO CREDOR NO FINAL DO TRIMESTRE. SAÍDAS TRIBUTADAS E NÃO TRIBUTADAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os saldos credores decorrentes da não cumulatividade das contribuições, reapurados em razão do provimento judicial referente à exclusão do ICMS da base de cálculo, somente geram direito à restituição, ressarcimento ou compensação se se referirem a saídas não tributadas (imunidade na exportação, suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência). Na falta de comprovação, não se vislumbra suporte jurídico à compensação de créditos em relação aos quais se desconhece a destinação dos produtos e serviços em que aplicados os insumos onerados (saída tributada ou não tributada).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2014

NÃO CUMULATIVIDADE. SALDO CREDOR NO FINAL DO TRIMESTRE. SAÍDAS TRIBUTADAS E NÃO TRIBUTADAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os saldos credores decorrentes da não cumulatividade das contribuições, reapurados em razão do provimento judicial referente à exclusão do ICMS da base de cálculo, somente geram direito à restituição, ressarcimento ou compensação se se referirem a saídas não tributadas (imunidade na exportação, suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência). Na falta de comprovação, não se vislumbra suporte jurídico à compensação de créditos em relação aos quais se desconhece a destinação dos produtos e serviços em que aplicados os insumos onerados (saída tributada ou não tributada).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito do Recorrente à imputação, nestes autos, de eventuais créditos reconhecidos definitivamente na esfera administrativa no bojo dos demais processos de compensação já identificados.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Flávia Sales Campos Vale, Luiz Carlos de Barros Pereira (substituto integral), Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda e Hércio Lafetá Reis (Presidente). Ausente o conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, substituído pelo conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em contraposição ao acórdão da Delegacia de Julgamento (DRJ) em que se julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade manejada pelo contribuinte acima identificado para contestar o despacho decisório da repartição de origem em que se reconheceu apenas parte do direito creditório pleiteado, relativo às contribuições Cofins e para o PIS, e se homologaram as compensações declaradas até o limite do crédito deferido.

Segundo o despacho decisório, o crédito pleiteado pelo contribuinte, devidamente habilitado na Receita Federal, decorreria de decisão judicial transitada em julgado em 30/11/2018 (Mandado de Segurança nº 0024799-14.2006.403.6100/SP), em que se determinou a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, apuradas na forma das Leis nº 9.718/1998 (até 01/2004) e 10.833/2003 (a partir de 02/2004) para a Cofins e na forma das Leis nº 9.718/1998 (até 11/2002) e 10.637/2002 (a partir de 12/2002) para a contribuição para o PIS.

A fiscalização, com base na Tese nº 69 do Supremo Tribunal Federal (STF) e no Parecer PGFN SEI nº 14483/2021/ME, de 24/09/2021, destacou que “o ICMS a ser excluído da base de cálculo do Pis e da Cofins é tão somente o ICMS destacado nas notas fiscais de vendas da empresa, deduzido do ICMS incidente sobre as devoluções de vendas.”

Para o cálculo do pagamento indevido, a fiscalização considerou “líquidas e certas as extinções do crédito tributário por pagamentos em documentos de arrecadação de receitas federais (DARF), art. 167 do CTN, por compensações homologadas, consoante o § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996”, e por suspensões por medida judicial confirmadas nos sistemas da Receita Federal, tendo sido constatado que o contribuinte não possuía outras formas de quitação dos débitos, conforme procedimento a seguir descrito:

19. O **procedimento de auditoria** foi realizado em **três etapas**: na **primeira** foram **recuperados os dados da apuração original**, extraídos das demonstrações prestadas ao fisco pelo sujeito passivo (DIPJ, DICON, EFD-Contribuições, DCTF), listadas no Anexo II – Relação de Declarações Utilizadas na Auditoria; na **segunda**, partiu-se desses valores, corrigindo-se a apuração para **chegar ao novo valor da contribuição a pagar após a exclusão do ICMS**; na **terceira etapa** foram estudadas as extinções originais das contribuições a fim de assegurar sua

liquidação, seja por pagamentos, compensações homologadas ou suspensões por medida judicial confirmadas.

(...)

23. Cabe esclarecer que **somente o ICMS destacado nas notas fiscais de vendas que também se sujeitaram ao Pis e à Cofins é o que pode ser excluído da base de cálculo** dessas contribuições. Em análise das planilhas apresentadas, constatou-se que **o contribuinte cumpriu essa regra**. Ademais, **os valores do ICMS apresentados pela interessada foram conferidos com os totais encontrados nos Livros Registro de Apuração do ICMS, na EFD ICMS/IPI e/ou nas Notas Fiscais Eletrônicas, não se encontrando diferenças significativas**, razão pela qual os valores do ICMS apresentados foram acatados pela auditoria.

Dos Saldos de Créditos da Não-Cumulatividade

23. No período de apuração 06/2016 o contribuinte utilizou supostos saldos de créditos apurados em 12/2015, no valor de R\$ 2.350.435,70 para a Cofins e R\$ 511.712,13 para o Pis. De acordo com a EFD-Contribuições, esses saldos são inexistentes, destarte foram excluídos da apuração das contribuições. Posteriormente, com a exclusão do ICMS da base de cálculo, houve apuração de saldos de créditos no mês 12/2015 (R\$ 1.761.798,44 para a Cofins e R\$ 387.880,59 para o Pis), os quais foram, então, reaproveitados no período de apuração 06/2016.

Dos Saldos de Créditos da Não-Cumulatividade

24. Nos períodos de apuração 11/2008, 12/2008, 06/2010, 10/2011 e 06/2012(Pis) e 11/2008, 12/2008, 06/2010 e 06/2012 (Cofins) **apuraram-se saldos de créditos da não-cumulatividade após a exclusão do ICMS da base de cálculo**. Nestes meses, **o contribuinte solicita a restituição/compensação desses saldos (créditos escriturais) juntamente com o valor do pagamento realizado**.

25. Importa observar que **os saldos credores correspondentes à Dedução de Créditos do Regime Não-Cumulativo, apurados em decorrência do provimento judicial obtido no MS, não geram direito à restituição, não sendo, destarte, passíveis de utilização, mediante compensação, na quitação de tributos e contribuições administrados pela RFB, nos moldes do art. 74, caput da Lei nº 9.430/96**.

(...)

26. Cumpre esclarecer, também, que **o regime da não-cumulatividade das contribuições ao Pis e a Cofins está calcado no denominado método “Indireto Subtrativo” (ou “base contra base”)**. Esta técnica, ao contrário do que ocorre no método do “imposto contra imposto”, não admite a concessão de crédito de tributo, em relação as operações anteriores, mas tão somente a dedução de créditos calculados sobre as operações anteriores.

27. Frise-se, ainda, que o regime de não-cumulatividade atua especificamente na dedução do montante das contribuições devidas, e não no seu pagamento, ex vi do disposto nas Leis nº 10.637/2002 (art.3º caput) e nº 10.833/2003 (art.3º caput).

(...)

28. Todavia, s.m.j, **é possível admitir que o contribuinte tenha o direito a reescrever os saldos credores apurados como Dedução de Créditos do Regime Não-Cumulativo, para fins de utilização na dedução dos valores das contribuições devidas ao Pis e à Cofins em períodos de apuração subsequentes ao trânsito em julgado do MS**, observado, porém, o prazo prescricional estabelecido no Decreto nº 20.910/1932 (art.1º), nos termos do art.161, §2º da Instrução Normativa RFB nº 1911/2019.

Da Confirmação dos Pagamentos, das Compensações e das Suspensões por Medida Judicial

29. **Todos os pagamentos e suspensões por medida judicial informados em DCTF pelo contribuinte para quitação dos débitos declarados foram confirmados pela auditoria.** As suspensões não interferem no cálculo do indébito, porquanto não se referem a receitas sujeitas ao ICMS.

30. Quanto às **compensações**, constatou-se que **nem todas podem ser aproveitadas, uma vez que foram, total ou parcialmente, não homologadas.** As respectivas decisões estão **pendentes de apreciação de manifestação de inconformidade ou recurso voluntário**, conforme demonstrado no Anexo III. **Essas compensações não homologadas foram glosadas pela auditoria, pois o crédito a elas correspondente carece de liquidez e certeza, não podendo ser aproveitado para fins de restituição/compensação.**

31. Nos períodos em que houve quitação por pagamento e compensação deu-se preferência para utilizar o pagamento na composição do saldo a restituir/compensar. Quando não havia valor suficiente de pagamentos, aproveitaram-se também as compensações. Os Per/dcomp que tiveram valores restituídos/utilizados diretamente na compensação em tela estão relacionados no Anexo IV.

32. Aplicados os procedimentos relatados acima, encontramos o valor a compensar de R\$ 65.483.594,00, correspondente ao PIS, e de R\$ 307.053.689,51, correspondente à COFINS, totalizando o montante original de R\$ 372.537.283,51. O detalhamento da apuração consta dos Anexos V a VIII-A. (g.n.)

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu a reforma do despacho decisório e consequente homologação integral das declarações de compensação, alegando o seguinte:

a) “o valor apontado como saldo devedor no despacho decisório é muito inferior ao Crédito Habilitado, uma vez que a Requerente – por decisão própria – não compensou todo o

Crédito Habilitado”, sendo que os argumentos então expostos, “se acolhidos, são suficientes (i) para cancelar todo o saldo devedor indicado no despacho decisório e (ii) para que se reconheça crédito adicional a favor da Requerente, ainda que inferior ao valor do Crédito Habilitado.”;

b) “até a data de apresentação do Pedido de Habilitação, isto é, até janeiro de 2019, a Requerente aplicou juros sobre principal para fins de cálculo do seu crédito perante a RFB, como não poderia deixar de ser. Afinal, as decisões proferidas nos autos do Mandado de Segurança nº 2006.61.00.024799-9 reconheceram seu direito de recuperar PIS e COFINS apurados a maior, devidamente atualizados pela Taxa SELIC. Com isso, tem-se que o Poder Judiciário reconheceu a favor da Requerente um crédito que não correspondia apenas a principal; correspondia a principal mais juros.”;

c) “o deferimento do Pedido de Habilitação – sem prejuízo de posterior fiscalização etc. – representa o ato a partir do qual seu crédito deixa de ser composto por principal e juros se torna ‘único’, o qual será consumido em tantas compensações quantas forem necessárias e que, até seu consumo total, deverá ser integralmente atualizado pela Taxa SELIC. Assim, após o deferimento do Pedido de Habilitação o crédito da Requerente composto por principal + juros passou a ficar sujeito, como um todo, a atualização pela Taxa SELIC, com base no artigo 142 da IN 1.717/17 e do artigo 39, § 4º, da Lei 9.250/95”;

d) “[de] acordo com a Fiscalização, os saldos credores correspondentes à dedução de créditos do regime não-cumulativo de PIS e COFINS reapurados no contexto da decisão transitada em julgado nos autos do Mandado de Segurança nº 2006.61.00.024799-9 não geram direito à restituição, razão pela qual não poderiam ser utilizados (mediante compensação) para quitação de outros tributos administrado pela RFB. O entendimento da Fiscalização foi pautado no artigo 74, caput, da Lei 9.430/96”. Contudo, “na mecânica própria dos tributos não cumulativos, a apuração de saldo credor ao final de um período de apuração (normalmente mensal) também é “pagamento”, conforme artigo 156, incisos I e VII, do CTN”, razão pela qual “pouco importa se a Requerente já havia apurado originalmente saldos credores ou se teria apurado saldos credores após a exclusão do ICMS da base de PIS e COFINS. Nada disso muda o fato de que o ICMS foi indevidamente incluído na base das contribuições, e isso fez nascer para a Requerente – como reconhecido sem quaisquer ressalvas nos autos do Mandado de Segurança nº 2006.61.00.024799-9 – o direito de recuperar tais valores, devidamente acrescidos de juros”;

e) “não há uma única linha nas decisões proferidas em favor da Requerente nos autos do Mandado de Segurança nº 2006.61.00.024799-9 que condicione a recuperação do indébito à forma e ao ‘sucesso’ do método de extinção do crédito tributário escolhido” (pagamento ou compensação). “Tanto é assim que o despacho decisório não traz qualquer observação a respeito”;

f) “[a] partir do momento em que deixa de homologar compensações promovidas pela Requerente, a RFB constitui crédito tributário, e essa constituição de crédito tributário terá necessariamente um, entre dois desfechos possíveis: (i) ou o crédito tributário será extinto por

“decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória” (artigo 156, inciso IX, do CTN) ou por “decisão judicial passada em julgado” (artigo 156, inciso X, do CTN); (ii) ou o crédito tributário será extinto por “pagamento” (artigo 156, inciso I, do CTN)”;

g) “100% das compensações promovidas pela Requerente para quitação de PIS e COFINS objeto do despacho decisório que não foram homologadas (total ou parcialmente) estão sendo discutidas administrativamente, aguardando julgamento de Manifestação de Inconformidade ou de Recurso Voluntário” (doc. 12);

h) o CARF tem jurisprudência contrária à “cobrança em duplicidade de saldo negativo composto no todo ou em parte por estimativas objeto de compensações não homologadas” (Súmula CARF nº 177);

i) a razão da súmula CARF nº 177 decorre da constatação de que “não pode haver cobrança em duplicidade de débitos confessados em DCOMP, como são os débitos de PIS e COFINS apurados e declarados pela Requerente entre outubro de 2001 e dezembro de 2014”, sendo que, se a Receita Federal “deixa de homologar compensações que quitam débitos de PIS e COFINS (indevidamente majorados pela inclusão do ICMS na sua base de cálculo), o valor desses débitos de PIS e COFINS não pode ser excluído na validação do Crédito Habilitado decorrente das decisões obtidas pela Requerente nos autos do Mandado de Segurança”;

j) “[os] débitos de PIS e COFINS objeto de compensações não homologadas promovidas pela Requerente foram confessados e estão sendo cobrados nos autos dos Processos Administrativos indicados na planilha anexa (doc. 12), e serão obrigatoriamente cancelados ou pagos, o que torna gritante a duplicidade de cobranças promovida pela Fiscalização contra a Requerente”, em conformidade com o “Parecer Normativo COSIT nº 2/18 (“PN COSIT 2/18”), da Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/06 (“SCI COSIT 18/06”) e do Parecer PGFN/CAT nº 88/14 (“Parecer PGFN 88/14”);

k) “[após] ter realizado o seu próprio cálculo, a Fiscalização identificou meses em que o valor apurado era diferente do valor que havia sido apurado pela Requerente naquele determinado mês. Essa divergência já era esperada pela Requerente”, mas “o que a Requerente não esperava, no entanto, era que o despacho decisório fosse considerar na composição do crédito apurado mês a mês SEMPRE o MENOR VALOR, tenha sido apontado na Planilha do Pedido de Habilitação (doc.7) ou calculado pela Fiscalização (doc.3)”;

l) “tendo sido identificada a existência de um crédito reconhecido pela Fiscalização, exigir a inauguração de um novo procedimento para recuperação deste crédito reconhecido em determinados meses representa clara afronta aos princípios da razoabilidade e da eficiência administrativa”.

O acórdão da Delegacia de Julgamento (DRJ), em que se julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, restou ementado nos seguintes termos:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2014

COMPENSAÇÃO A MAIOR NÃO HOMOLOGADA. RESTITUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação indevida ou a maior de débitos não homologada não é passível de restituição/compensação.

CRÉDITO JUDICIAL. HABILITAÇÃO. CARACTERÍSTICAS.

A habilitação do crédito judicial pela DRF não implica a sua valoração, tampouco o seu deferimento ou a homologação da compensação pretendida.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2014

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Somente podem ser objeto de compensação ou ressarcimento os créditos da não-cumulatividade, relativos a operações não sujeitas ao pagamento da contribuição, que não puderem ser descontados no trimestre.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2014

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Somente podem ser objeto de compensação ou ressarcimento os créditos da não-cumulatividade, relativos a operações não sujeitas ao pagamento da contribuição, que não puderem ser descontados no trimestre.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Merecem registro os seguintes trechos do voto condutor do acórdão de primeira instância:

Quanto ao mérito, a manifestante inicia alegando que se deveria aplicar os juros moratórios sobre a parcela do indébito referente aos próprios juros a partir do mês do deferimento do seu Pedido de Habilitação por entender que o valor deferido seria composto de principal e juros, assim sobre estes também incidiriam os juros de mora.

Entretanto, a habilitação do crédito não significa que o direito creditório foi reconhecido, pois, quando da apresentação da Declaração de Compensação inicial vigia a IN RFB nº 1717, de 2017, que assim dispunha em seus arts. 98 a 102:

(...)

Em suma, o deferimento do Pedido de Habilitação do crédito não implica homologação automática da compensação, tampouco valoração do quantum do direito creditório, apenas atesta que questões formais necessárias para aproveitamento do crédito reconhecido por sentença judicial transitada em julgado foram cumpridas.

(...) somente podem ser objeto de restituição ou compensação os créditos tributários líquidos e certos.

(...) com a entrega da declaração de compensação, os débitos compensados tornam-se extintos, mas de forma precária já que, havendo posterior decisão de não homologação, eles voltam à condição de não quitados.

No caso concreto, uma vez que a Administração Fazendária não homologou as compensações declaradas, a extinção dos débitos, que se deu sob condição resolutória, deixou de existir, mesmo que não seja definitiva a decisão administrativa. Com isto, o crédito alegado não preenche os requisitos de liquidez e certeza exigidos pelo Código Tributário Nacional. Mesmo que venham a ser homologadas em instâncias superiores, no momento da apresentação das Dcomps analisadas no presente, aquelas compensações não preenchiam aqueles requisitos.

(...)

A contribuinte ainda insiste na tese de que há entendimento pacífico, inclusive da Administração Tributária, no sentido de que as compensações de estimativas do IRPJ e da CSLL, ainda que não homologadas ou pendentes de homologação, podem compor o saldo negativo do imposto no período. Assim, por analogia, poder-se-ia aplicar o mesmo entendimento ao caso em questão.

Apesar de guardar semelhanças, trata-se de assunto diverso do tratado no presente, e, ademais, tal tese já foi refutada indiretamente pelo próprio Legislador ao acrescentar, por meio da Lei nº 13.670, de 2018, ao § 3º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 o inciso IX, vazado nesses termos:

(...)

Portanto, atualmente, é vedada a liquidação de débitos relativos a estimativas do IRPJ e CSLL por meio de compensação, o que elidiria qualquer analogia desse tema com o assunto em tela.

Quanto à questão da duplicidade de cobrança, caso a contribuinte tenha algumas de suas compensações em questão homologadas pelas instâncias superiores, poderá postular a restituição/compensação de eventuais quitações indevidas ou a maior, a partir da decisão que declarou a homologação, que é quando o direito creditório daí advindo se tornará líquido e certo.

(...)

Desta forma, a apuração não cumulativa, grosso modo, se dá pelo confronto entre os débitos apurados sobre uma base de cálculo e os créditos, também apurados sobre a sua própria base de cálculo (método indireto subtrativo).

(...) somente podem ser objeto de compensação ou ressarcimento, além das hipóteses previstas nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, os saldos credores de créditos trimestrais relativos às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, ou seja, não sujeitas ao pagamento das contribuições, pois estas estão vinculados ao art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004 (...).

Desta forma, tais créditos podem ser compensados ou ressarcidos ao fim de cada trimestre em procedimento próprio, os demais saldos positivos de créditos somente podem ser descontados da própria contribuição.

Entendimento diverso só poderia haver caso houvesse decisão judicial expressa em contrário, o que não é o caso, conforme o dispositivo da decisão, abaixo reproduzido (fls. 368/369):

(...)

Desta forma, a sentença autorizou a contribuinte a excluir os valores do ICMS da base de cálculo das contribuições e a compensar os valores recolhidos indevidamente. Não há autorização para compensar os saldos credores trimestrais que não resultaram em recolhimentos indevidos das contribuições.

(...)

Em relação aos meses em que a fiscalização apurou um valor menor que o da manifestante, está correto o procedimento, pois é o valor apurado de acordo com a sentença judicial.

Também correto o procedimento quanto aos períodos em que o valor apurado pela fiscalização foi maior, pois foram os valores postulados pela requerente, e conceder valor maior caracterizaria uma decisão extra petita.

Assim, a contribuinte poderá apresentar outro PER/DCOMP, dentro do prazo decadencial acima mencionado, para postular os valores não concedidos nesses períodos.

Cientificado da decisão de primeira instância em 16/02/2023 (fl. 616), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 14/03/2023 (fl. 619), reiterou seu pedido e protestou pela posterior juntada de documentos adicionais eventualmente necessários para a melhor elucidação dos fatos e pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito, repisando os argumentos de defesa.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Hércio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório em que se reconheceu apenas parte do direito creditório pleiteado, relativo às contribuições Cofins e para o PIS, e se homologaram as compensações declaradas até o limite do crédito deferido.

Conforme consta do parecer que embasou o despacho decisório, o procedimento de auditoria foi realizado em três etapas: na primeira foram recuperados os dados da apuração original, extraídos das demonstrações prestadas ao fisco pelo sujeito passivo (DIPJ, DACON, EFD-Contribuições, DCTF), listadas no Anexo II – Relação de Declarações Utilizadas na Auditoria; na segunda, partiu-se desses valores, corrigindo-se a apuração para chegar ao novo valor da contribuição a pagar após a exclusão do ICMS; na terceira etapa foram estudadas as extinções originais das contribuições a fim de assegurar sua liquidação, seja por pagamentos, compensações homologadas ou suspensões por medida judicial confirmadas.

Quanto ao argumento do Recorrente de que, por decisão própria, não informara nas declarações de compensação todo o Crédito Habilitado, razão pela qual tais créditos seriam “suficientes (i) para cancelar todo o saldo devedor indicado no despacho decisório e (ii) para que se reconheça crédito adicional a favor da Requerente, ainda que inferior ao valor do Crédito Habilitado”, há que se informar que a controvérsia em processos de compensação se inaugura a partir do pedido formulado no PER/DComp, não se podendo utilizar o processo administrativo fiscal para retificar o pleito inicial a depender de decisões nele tomadas.

Nesta instância, a lide abrange as seguintes matérias: (i) diferença no cálculo dos juros, (ii) descon sideração dos valores referentes aos meses em que a Recorrente teria apurado saldo credor de PIS e Cofins, (iii) descon sideração das compensações não homologadas na apuração do indébito destes autos e (iv) diferenças entre planilhas (menor valor).

I. Diferença no cálculo de juros.

O Recorrente aduz que, até a data de apresentação do Pedido de Habilitação (janeiro de 2019), ele “aplicou juros sobre principal para fins de cálculo do seu crédito perante a RFB”, pois “as decisões proferidas nos autos do Mandado de Segurança nº 2006.61.00.024799-9 reconheceram seu direito de recuperar PIS e COFINS apurados a maior, devidamente atualizados pela Taxa SELIC” crédito esse “que não correspondia apenas a principal; correspondia a principal mais juros”.

E continua: “[de] maio de 2019 – mês do deferimento do seu Pedido de Habilitação – em diante, a Requerente passou a aplicar juros sobre o valor total habilitado, o qual compreendia principal e juros (...). Em outras palavras, a partir de maio de 2019, a Requerente passou a computar juros não apenas sobre o principal, mas também sobre juros, e assim o fez

porque, a partir do deferimento do Pedido de Habilitação, seu crédito perante a RFB tornou-se líquido e 'único', composto pelas contribuições indevidamente apuradas e pelos juros correlatos."

Assim, "[como] o 'consumo' do Crédito Habilitado não aconteceria de uma única vez, mas sim ao longo de vários meses, a Requerente, detentora de crédito decorrente de decisão judicial, deveria necessariamente continuar a aplicar juros sobre o saldo de crédito não consumido, até que esse saldo fosse completamente consumido", em conformidade com o artigo 39, § 4º, da Lei 9.250/1995, pois a compensação de um indébito decorrente de decisão judicial transitada em julgado não segue o mesmo padrão de cômputo de juros que a compensação de um indébito qualquer, tratando-se de situações diferentes.

Inobstante o protesto do Recorrente quanto ao fundamento adotado no voto condutor do acórdão recorrido quanto a essa questão, aqui, há que se adotá-lo, pois que em conformidade com a legislação de regência, razão pela qual, amparando-se no inciso I do § 12 do art. 114 do Regimento Interno do CARF – RICARF (Portaria MF nº 1.635, de 21 de dezembro de 2023)¹, tal fundamento será reproduzido na sequência:

Quanto ao mérito, a manifestante inicia alegando que se deveria aplicar os juros moratórios sobre a parcela do indébito referente aos próprios juros a partir do mês do deferimento do seu Pedido de Habilitação por entender que o valor deferido seria composto de principal e juros, assim sobre estes também incidiriam os juros de mora.

Entretanto, a habilitação do crédito não significa que o direito creditório foi reconhecido, pois, quando da apresentação da Declaração de Compensação inicial vigia a IN RFB nº 1717, de 2017, que assim dispunha em seus arts. 98 a 102:

Art. 98. A compensação de créditos decorrentes de decisão judicial transitada em julgado dar-se-á na forma prevista nesta Instrução Normativa, salvo se a decisão dispuser de forma diversa.

Art. 99. **É vedada a compensação do crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, objeto de discussão judicial**, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Parágrafo único. Não poderão ser objeto de compensação os créditos relativos a títulos judiciais já executados perante o Poder Judiciário, com ou sem emissão de precatório.

Art. 100. **Na hipótese de crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, a declaração de compensação será recepcionada pela RFB somente depois de prévia habilitação do crédito pela Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) ou pela Delegacia Especial da RFB com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.**

¹ §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

§ 1º A habilitação de que trata o caput será obtida mediante pedido do sujeito passivo, formalizado em processo administrativo instruído com:

I - o formulário Pedido de Habilitação de Crédito Decorrente de Decisão Judicial Transitada em Julgado, constante do Anexo V desta Instrução Normativa;

II - certidão de inteiro teor do processo, expedida pela Justiça Federal;

III - na hipótese em que o crédito esteja amparado em título judicial passível de execução, cópia da decisão que homologou a desistência da execução do título judicial, pelo Poder Judiciário, e a assunção de todas as custas e honorários advocatícios referentes ao processo de execução, ou cópia da declaração pessoal de inexecução do título judicial protocolada na Justiça Federal e certidão judicial que a ateste;

IV - cópia do contrato social ou do estatuto da pessoa jurídica acompanhada, conforme o caso, da última alteração contratual em que houve mudança da administração ou da ata da assembleia que elegeu a diretoria;

V - cópia dos atos correspondentes aos eventos de cisão, incorporação ou fusão, se for o caso;

VI - na hipótese de pedido de habilitação do crédito formulado por representante legal do sujeito passivo, cópia do documento comprobatório da representação legal e do documento de identidade do representante; e

VII - na hipótese de pedido de habilitação formulado por mandatário do sujeito passivo, procuração conferida por instrumento público ou particular e cópia do documento de identidade do outorgado.

§ 2º Constatada irregularidade ou insuficiência de informações necessárias à habilitação, o requerente será intimado a regularizar as pendências no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da ciência da intimação.

§ 3º No prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da protocolização do pedido ou da regularização das pendências a que se refere o § 2º, será proferido despacho decisório sobre o pedido de habilitação do crédito.

Art. 101. O pedido de habilitação do crédito será deferido por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, mediante a confirmação de que:

I - o sujeito passivo figura no polo ativo da ação;

II - a ação refere-se a tributo administrado pela RFB;

III - a decisão judicial transitou em julgado;

IV - o pedido foi formalizado no prazo de 5 (cinco) anos, contado da data do trânsito em julgado da decisão ou da homologação da desistência da execução do título judicial; e

V - na hipótese em que o crédito esteja amparado em título judicial passível de execução, houve a homologação pelo Poder Judiciário da desistência da execução do título judicial e a assunção de todas as custas e honorários advocatícios referentes ao processo de execução, ou a apresentação de declaração pessoal de inexecução do título judicial na Justiça Federal e de certidão judicial que a ateste;

Parágrafo único. O deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica reconhecimento do direito creditório ou homologação da compensação.

Art. 102. **O pedido de habilitação do crédito será indeferido quando:**

I - as pendências a que se refere o § 2º do art. 100 não forem regularizadas no prazo nele previsto; ou

II - **não forem atendidos os requisitos constantes do art. 101.** (grifou-se)

Desta forma, conforme dispõe a instrução normativa acima transcrita, o “deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica reconhecimento do direito creditório ou homologação da compensação”. Na verdade, a habilitação do crédito é um dos requisitos formais prévios necessários à apresentação da Declaração de Compensação contendo crédito judicial.

A apreciação do pedido de habilitação não se trata, portanto, de uma análise do direito creditório, tampouco da definição do quantum, aspectos que serão tratados quando da análise da Dcomp posteriormente apresentada.

Como se pode constatar do despacho decisório que habilitou o crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado (fls. 548/554 do processo nº 13804.720218/2019-99), o deferimento do pedido não implica a concordância com o valor apurado pela contribuinte, tampouco a homologação da compensação apresentada, como se pode constatar da leitura de sua Conclusão, *in verbis*:

Atendidos os requisitos previstos no parágrafo 1º do artigo 100 e no artigo 101 da IN RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, DEFIRO o pedido de habilitação de crédito. Dêse ciência deste despacho ao interessado.

Este trabalho foi desenvolvido com base na análise da documentação constante neste feito, ressalvado o direito da Fazenda Nacional de proceder outras verificações que se fizerem necessárias. **Enfatize-se, também, que a análise do presente processo administrativo se deteve apenas à parte formal que envolve o deferimento, ou seja, ao parágrafo 1º do artigo 101 da IN RFB nº 1.717/2017.**

Conforme artigo 101, § único, da IN RFB nº 1717/2017, **o deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica homologação da compensação. Dentro desse contexto, posteriormente à esta fase de habilitação do crédito, para o reconhecimento desse crédito, o presente**

processo será novamente analisado para a confirmação de todos os pagamentos alegados pelo interessado, dos períodos de apuração utilizados no presente Pedido de Habilitação, da aplicação dos índices legais, bem como para o acompanhamento, cálculo, dos procedimentos de homologação das compensações e de todas as demais providências cabíveis em relação à compensação do crédito em epígrafe. (grifou-se)

Como fica claro no despacho parcialmente transcrito, essa análise, trata dos aspectos formais do pedido que são pré-requisitos para a apresentação da Dcomp, disciplinados na IN acima, tais como, verificar se o sujeito passivo figura no polo ativo da ação, se a ação tem por objeto crédito relativo a tributo administrado pela RFB, se houve trânsito em julgado da decisão etc.

Em suma, o deferimento do Pedido de Habilitação do crédito não implica homologação automática da compensação, tampouco valoração do quantum do direito creditório, apenas atesta que questões formais necessárias para aproveitamento do crédito reconhecido por sentença judicial transitada em julgado foram cumpridas.

Portanto, como o deferimento do Pedido de Habilitação do crédito não implica o reconhecimento do direito creditório e muito menos a sua valoração, não existe o suposto montante sobre o qual, a partir da habilitação, incidiriam os juros moratórios reivindicados pela manifestante.

Os juros devidos nos casos de restituição ou compensação estão previstos no § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 1995, *in verbis*:

Art. 39

(...) § 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.

De acordo com o artigo acima, o valor da restituição/compensação será acrescido de juros Selic a partir do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação, o que foi feito no presente caso, como fica claro na planilha de fls. 47/57.

Nesse sentido, nada há a prover neste item do voto.

II. Saldos credores das contribuições.

A fiscalização registrou no despacho decisório que, nos períodos de apuração 11/2008, 12/2008, 06/2010, 10/2011 e 06/2012 (PIS) e 11/2008, 12/2008, 06/2010 e 06/2012 (Cofins), “apuraram-se saldos de créditos da não-cumulatividade após a exclusão do ICMS da base

de cálculo”, em relação aos quais “o contribuinte solicita a restituição/compensação” (...) “juntamente com o valor do pagamento realizado.”

Segundo o auditor, “os saldos credores correspondentes à Dedução de Créditos do Regime Não-Cumulativo, apurados em decorrência do provimento judicial obtido no MS, não geram direito à restituição, não sendo, destarte, passíveis de utilização, mediante compensação, na quitação de tributos e contribuições administrados pela RFB, nos moldes do art. 74, caput da Lei nº 9.430/96.”

O Recorrente se contrapõe a esse procedimento nos seguintes termos:

51. (...), a metodologia empregada pela RFB e convalidada pela r. decisão recorrida sugere que as decisões obtidas pela Recorrente nos autos do Mandado de Segurança nº 2006.61.00.024799-9 levariam a uma espécie de reapuração retroativa de PIS e COFINS, o que é um completo absurdo. A única consequência de tais decisões é que a Recorrente e a Fiscalização devem identificar, operação por operação, os valores de PIS e COFINS apurados a maior em decorrência da indevida inclusão do ICMS na sua base de cálculo. Nada além disso.

52. As apurações passadas servem apenas para o propósito acima. São elas que fornecem os dados necessários para quantificação do crédito de cada contribuinte. Se os saldos apurados em 2001, 2007 ou 2013 continuariam devedores ou credores, ou se passariam de devedores para credores, é irrelevante, uma vez que não alteram o único fato que deve ser ‘corrigido’: PIS e COFINS foram apurados a maior. Quaisquer medidas para além disso – como aquelas tomadas pela Fiscalização no despacho decisório (as quais foram indevidamente convalidadas pela r. decisão recorrida) – vão contra a coisa julgada formada nos autos do Mandado de Segurança nº 2006.61.00.024799-9 e, portanto, devem ser repelidas.

53. Tamanho é o absurdo desse entendimento que, ainda no despacho decisório, a Fiscalização ‘especulou’ sobre o que a Recorrente poderia fazer com seus ‘novos’ saldos credores de PIS e COFINS, apurados após exclusão do ICMS da base das contribuições:

(...)

55. Por fim, ainda é importante destacar que, apesar do nítido direito da Recorrente de recuperar via compensação a integralidade dos valores apurados a maior a título de PIS e COFINS, a r. decisão recorrida ainda argumentou que a própria decisão final transitada em julgado no Mandado de Segurança nº 2006.61.00.024799-9 supostamente impediria a compensação dos créditos correspondentes aos meses em que haveria saldos credores das contribuições após a exclusão do ICMS de suas bases de cálculo. Isso, com base na alegação de que a autorização judicial seria apenas para “compensar os valores indevidamente recolhidos” a título de PIS e COFINS.

56. Contudo, ao contrário do que defendeu a r. decisão recorrida, o fato é que a **decisão judicial transitada em julgado em favor da Recorrente, ao reconhecer o seu direito de “compensar os valores indevidamente recolhidos” a título de PIS e COFINS apenas atesta a improcedência do despacho decisório.**

57. Afinal, conforme já foi mencionado, **mesmo nos meses em que haveria saldo credor das contribuições após a exclusão do ICMS de suas bases de cálculo, ainda assim houve o recolhimento indevido de PIS e COFINS pela Recorrente.** Isso, seja mediante pagamento em dinheiro, seja mediante pagamento em créditos escriturais.

58. **É justamente em relação a esses valores recolhidos indevidamente a título de PIS e COFINS (mediante pagamento em dinheiro ou mediante pagamento em créditos escriturais) que recai a coisa julgada** formada no Mandado de Segurança nº 2006.61.00.024799-9, a qual reconhece o direito de compensação da Recorrente e está sendo desrespeitada tanto pelo despacho decisório quanto pela r. decisão recorrida.

59. Portanto, diante do exposto, não há dúvidas de que deve ser reformada a r. decisão recorrida, para que os valores referentes aos meses de “11/2008, 12/2008, 06/2010, 10/2011 e 06/2012(Pis) e 11/2008, 12/2008, 06/2010 e 06/2012 (Cofins)” voltem a compor o crédito ao qual a Recorrente tem direito, independentemente do fato de que a Recorrente passaria a apurar saldos credores das contribuições após a exclusão do ICMS da sua base de cálculo. (g.n.)

Para análise dessa questão, mister verificar o alcance da decisão judicial e da legislação aplicável, o que se faz na sequência.

A conclusão da decisão judicial assim dispõe (fls. 368/369):

Ante o exposto, **DOU PROVIMENTO à apelação interposta**, para conceder a segurança, **reconhecendo o direito da impetrante a excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, e a compensar os valores indevidamente recolhidos, a esse título**, nos 5 (cinco) anos anteriores à propositura da ação, nos termos da fundamentação. (destaques nossos)

Na ementa da decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, registrou-se, ainda, que, “[quanto] à compensação, a questão, no âmbito da turma, passou a ser resolvida no sentido de que o regime a ser aplicável é o vigente ao tempo da propositura da ação”, conforme decisão do “Superior Tribunal de Justiça (STJ), em Recurso Especial representativo de controvérsia (art. 543-C do CPC), REsp nº 1137738/SP.” (fl. 370)

Assim, tem-se uma decisão judicial transitada em julgado assegurando o direito do Recorrente de compensar os valores indevidamente recolhidos em razão da incidência das contribuições sobre o valor do ICMS incluído na base de cálculo, repita-se, “a esse título”, observada a legislação que versa sobre compensação vigente ao tempo da propositura da ação.

A decisão judicial, repita-se, restringe-se ao direito à compensação dos valores recolhidos indevidamente em razão da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, inexistindo provimento judicial quanto a outras questões relacionadas à não cumulatividade.

Quanto à legislação que versa sobre compensação vigente ao tempo da propositura da ação (14/11/2006), transcrevem-se os seguintes dispositivos:

Lei nº 9.430/1996

(...)

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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (g.n.)

[...]

Lei nº 10.637/2002

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

Art. 5º **A contribuição para o PIS/Pasep 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;

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. (g.n.)

[...]

Lei nº 10.833/2003

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: (Produção de efeito) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

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;

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. (g.n.)

[...]

Lei nº 11.033/2004

(...)

Art. 17. **As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.** (g.n.)

[...]

Lei nº 11.116/2005

(...)

Art. 16. O **saldo credor** da Contribuição para o **PIS/Pasep** e da **Cofins** apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, **acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:**

I - **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; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei. (g.n.)

Considerando-se as regras supra, constata-se que somente podem ser objeto de restituição/ressarcimento/compensação os créditos acumulados no trimestre vinculados a saídas não tributadas (imunidade na exportação, suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência), de forma que, tratando-se de saídas tributadas no mercado interno, os referidos créditos somente poderão ser utilizados como desconto escritural, ou seja, na apuração contábil das contribuições não cumulativas.

No presente caso, relativo a cumprimento de decisão judicial acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, há que se considerar que a questão acima ventilada não foi objeto de deliberação no processo judicial, razão pela qual, dada a impossibilidade de aferição dos requisitos à compensação com base nas informações e nos documentos disponíveis aos autos, não se vislumbra suporte jurídico à compensação desses créditos da não cumulatividade em relação aos quais se desconhece a destinação dos produtos e serviços em que aplicados os insumos onerados (saída tributada ou não tributada).

Tratando-se de direito creditório, o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão da Administração tributária, devidamente fundamentada, não infirmada com documentação hábil e idônea.

Nesse sentido, nega-se provimento a essa parte do recurso.

III. Indébito. Compensações não homologadas.

A fiscalização registrou no despacho decisório que, para o cálculo do pagamento indevido postulado em declarações de compensação pelo ora Recorrente, consideraram-se líquidas e certas as extinções do crédito tributário efetivadas por meio de pagamentos via DARF, por compensações homologadas ou por suspensão por decisão judicial, excluindo-se as compensações total ou parcialmente não homologadas, pendentes de apreciação de manifestação de inconformidade ou de recurso voluntário ou com o débito na situação “Devedor”, pois, nesses casos, segundo a fiscalização, não se teve por configurada a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

O Recorrente se contrapõe a parte desse procedimento fiscal, aduzindo inexistir nos autos do mandado de segurança qualquer decisão condicionando a recuperação do indébito ao método de extinção do crédito tributário escolhido, se pagamento ou compensação, esta homologada ou não.

Segundo ele, a Receita Federal constitui o crédito tributário a partir do momento em que deixa de homologar compensações por ele declaradas, ainda em trâmite na esfera administrativa, crédito tributário esse cujo destino será um dos seguintes: (i) será extinto por “decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória” (artigo 156, inciso IX, do CTN) ou por “decisão judicial passada em julgado” (artigo 156, inciso X, do CTN), ou (ii) ou o crédito tributário será extinto por “pagamento” (artigo 156, inciso I, do CTN)”.

Para fundamentar seu pleito, o Recorrente remete ao Parecer Normativo Cosit nº 2/18, à Solução de Consulta Interna Cosit nº 18/06, ao Parecer PGFN/CAT nº 88/14 e à jurisprudência do CARF contrária à “cobrança em duplicidade de saldo negativo composto no todo ou em parte por estimativas objeto de compensações não homologadas” (Súmula CARF nº 177), aduzindo a impossibilidade de “cobrança em duplicidade de débitos confessados em DCOMP, como são os débitos de PIS e COFINS apurados e declarados pela Requerente entre outubro de 2001 e dezembro de 2014”, pois, se a Receita Federal “deixa de homologar compensações que quitam débitos de PIS e COFINS (indevidamente majorados pela inclusão do ICMS na sua base de cálculo), o valor desses débitos de PIS e COFINS não pode ser excluído na validação do Crédito Habilitado decorrente das decisões obtidas pela Requerente nos autos do Mandado de Segurança”.

Considerando tais argumentos de defesa do Recorrente quanto ao potencial reconhecimento de créditos nos demais processos de compensação, por ele já indicados, após a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, deve-se reconhecer o seu direito ao aproveitamento desses mesmos créditos nestes autos à medida de eventual homologação das compensações respectivas, razão pela qual o presente processo deverá permanecer na unidade de origem enquanto não houver decisão administrativa definitiva em todos os processos apontados como origem de parte dos créditos aqui utilizados, créditos esses que deverão ser imputados nestes autos à medida de seu reconhecimento concludente na esfera administrativa.

IV. Diferença entre planilhas.

O Recorrente alega que, quando da apresentação do Pedido de Habilitação, ele “apresentou uma planilha (doc. 7 da Manifestação de Inconformidade) com o cálculo mês a mês do Crédito Habilitado (“Planilha do Pedido de Habilitação”)”, vindo a fiscalização a realizar, também, “o cálculo mês a mês do crédito que, seguindo a sua própria metodologia e os esclarecimentos obtidos durante o Procedimento Fiscal, seria devido para a Recorrente”.

Segundo ele, na revisão fiscal, a fiscalização optou por “considerar na composição do crédito apurado mês a mês SEMPRE o MENOR VALOR, tenha sido apontado na Planilha do Pedido de Habilitação (doc.7 da Manifestação de Inconformidade) ou calculado pela Fiscalização (doc.3 da Manifestação de Inconformidade), citando, exemplificativamente, a “Planilha da Fiscalização anexa ao despacho decisório (doc.3 da Manifestação de Inconformidade), em cujo Anexo VII-A “aponta que, durante todo o primeiro semestre de 2007, a Fiscalização confirmou créditos de PIS maiores que aqueles indicados na Planilha do Pedido de Habilitação”, ou seja, “a Fiscalização, seguindo sua própria metodologia, apurou para o primeiro semestre de 2007 um crédito maior que aquele calculado pela própria Recorrente.”

E continua: “Assim, em janeiro de 2017, por exemplo, a Fiscalização confirmou a existência de um crédito em favor da Recorrente no montante de R\$ 390.483,21 (Coluna “I”), portanto superior ao que foi indicado no Pedido de Habilitação (R\$ 308.728,83, Coluna “K”). Nesse caso, no entanto, o montante considerando no despacho decisório foi limitado ao crédito indicado no Pedido de Habilitação (R\$ 308.728,83, Coluna “J”), portanto R\$ 81.754,38 menor ao que a Recorrente teria direito com base no cálculo realizado pela própria Fiscalização.”

Assim, de acordo com o Recorrente, “a Fiscalização cometeu o absurdo de desconsiderar os seus próprios cálculos para adotar os valores informados na Planilha do Pedido de Habilitação, simplesmente porque os valores apurados em determinados meses, por mais que estivessem corretos, ‘beneficiariam’ a Recorrente”, em “clara afronta aos princípios da razoabilidade e da eficiência administrativa.”

Sobre tais questões, assim se pronunciou a fiscalização:

Dos cálculos da Empresa

16. A metodologia de cálculo da empresa consiste em apurar a diferença entre o valor devido nos termos da legislação atacada e o devido após a exclusão do ICMS, conforme planilha juntadas no processo administrativo (DCC) nº 10265.315898/2021-01.

Dos cálculos da Auditoria

17. A metodologia utilizada pela fiscalização consiste em apurar a diferença entre o valor efetivamente recolhido e o valor devido após a exclusão do ICMS da base de cálculo.

18. O Tema 69 do STF tem uma redação clara: O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. E foi neste sentido a irrisignação do

contribuinte, isto é, afirma ter recolhido PIS e COFINS em valor maior que o devido e socorreu-se do Judiciário para ter o direito de recalculer o PIS e a COFINS, excluindo da base de cálculo o tributo estadual. O seu crédito é, portanto, a diferença entre o valor pago inicialmente e o valor recalculado.

19. Para o cálculo do pagamento indevido, foram consideradas líquidas e certas as extinções do crédito tributário por pagamentos em documentos de arrecadação de receitas federais (DARF), art. 167 do CTN, por compensações homologadas, consoante o § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996; e por suspensões por medida judicial confirmadas nos sistemas da RFB. Do exame dos sistemas da RFB, constatou-se que o contribuinte não possui outras formas de quitação dos débitos.

20. O procedimento de auditoria foi realizado em três etapas: na primeira foram recuperados os dados da apuração original, extraídos das demonstrações prestadas ao fisco pelo sujeito passivo (DIPJ, DACON, EFD-Contribuições, DCTF), listadas no Anexo II – Relação de Declarações Utilizadas na Auditoria; na segunda, partiu-se desses valores, corrigindo-se a apuração para chegar ao novo valor da contribuição a pagar após a exclusão do ICMS; na terceira etapa foram estudadas as extinções originais das contribuições a fim de assegurar sua liquidação, seja por pagamentos, compensações homologadas ou suspensões por medida judicial confirmadas.

(...)

22. Como explicado acima, o primeiro passo para apurar o crédito do contribuinte é encontrar o valor original das contribuições ao PIS e à COFINS e respectivas bases de cálculo. O segundo passo consiste em apurar o valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo em cada período de apuração. Nos termos da decisão judicial, o ICMS a ser excluído da base de cálculo do Pis e da Cofins é o ICMS destacado nas notas fiscais de vendas da empresa, deduzido do ICMS sobre as devoluções de vendas.

22. Cabe esclarecer que somente o ICMS destacado nas notas fiscais de vendas que também se sujeitaram ao Pis e à Cofins é o que pode ser excluído da base de cálculo dessas contribuições. Em análise das planilhas apresentadas, constatou-se que o contribuinte cumpriu essa regra. Ademais, os valores do ICMS apresentados pela interessada foram conferidos com os totais encontrados nos Livros Registro de Apuração do ICMS, na EFD ICMS/IPI e/ou nas Notas Fiscais Eletrônicas, não se encontrando diferenças significativas, razão pela qual os valores do ICMS apresentados foram acatados pela auditoria.

Dos Saldos de Créditos da Não-Cumulatividade

24. Nos períodos de apuração 11/2008, 12/2008, 06/2010, 10/2011 e 06/2012(Pis) e 11/2008, 12/2008, 06/2010 e 06/2012 (Cofins) apuraram-se saldos de créditos da não-cumulatividade após a exclusão do ICMS da base de cálculo.

Nestes meses, **o contribuinte solicita a restituição/compensação desses saldos (créditos escriturais) juntamente com o valor do pagamento realizado.**

25. Importa observar que **os saldos credores correspondentes à Dedução de Créditos do Regime Não-Cumulativo, apurados em decorrência do provimento judicial obtido no MS, não geram direito à restituição, não sendo, destarte, passíveis de utilização, mediante compensação,** na quitação de tributos e contribuições administrados pela RFB, nos moldes do art.74, caput da Lei nº 9.430/96. (destaques nossos)

Nota-se dos excertos supra que, diferentemente do alegado pelo Recorrente, a fiscalização, a par da decisão judicial, registrou de forma pormenorizada o procedimento adotado na apuração dos indébitos, inexistindo qualquer referência à adoção do alegado “menor valor”, pois que os cálculos se basearam nos Livros Registro de Apuração do ICMS, na EFD ICMS/PI e/ou nas Notas Fiscais Eletrônicas, planilhas apresentadas pelo Recorrente etc.

Se os valores apurados de forma sistematizada pela fiscalização, valores esses passíveis de restituição/ressarcimento/compensação, foram, ao final, inferiores aos apurados pelo Recorrente ou mesmo aos totais levantados pelo fiscal, não significa, por si só, que se tenha adotado, genericamente, o critério do menor valor, pois, para que se pudesse concluir nesse sentido, haveria necessidade que o interessado apontasse, pormenorizadamente, item por item, os erros alegados, o que não foi feito.

Não se pode ignorar que, nos valores de créditos apurados pela fiscalização, encontravam-se incluídos aqueles não passíveis de compensação, conforme trecho do despacho decisório transcrito acima, decorrendo desse fato o reconhecimento final de valores de créditos menores que os apurados.

Caso a origem de tais diferenças não seja a acima apontada, caberia ao Recorrente identificá-la de forma objetiva, pois não se pode perder de vista que o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão da Administração tributária, devidamente fundamentada, não infirmada com documentação hábil e idônea

Nada a prover aqui também.

V. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito do Recorrente à imputação, nestes autos, de eventuais créditos reconhecidos definitivamente na esfera administrativa no bojo dos demais processos de compensação já identificados.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis

ACÓRDÃO 3201-012.641 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13888.901782/2022-23

DOCUMENTO VALIDADO