



**Processo nº** 16692.728600/2015-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3201-011.859 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 17 de abril de 2024  
**Recorrente** LOUIS DREYFUS COMPANY BRASIL S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

DIREITO CREDITÓRIO NÃO ANALISADO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. SUPERAÇÃO DO FUNDAMENTO JURÍDICO PARA ANÁLISE DE MÉRITO. NECESSIDADE DE REANÁLISE DA EXISTÊNCIA DO CRÉDITO. RETORNO DOS AUTOS COM DIREITO AO REEXAME DO DESPACHO DECISÓRIO.

Superado o fundamento jurídico para análise de mérito de pedido de ressarcimento e da declaração de compensação, devem os autos retornar à unidade de origem para que se proceda o reexame do despacho decisório, com a verificação da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pleiteado, concedendo-se ao sujeito passivo direito a novo e regular contencioso administrativo, em caso de não homologação total.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para anular o despacho decisório, determinando o retorno dos autos à unidade de origem para análise de mérito do pedido de ressarcimento/compensação, levando-se em consideração o processo produtivo do Recorrente e o conceito contemporâneo de insumos, nos termos do que foi julgado pelo STJ no REsp 1221.170 PR, mediante a verificação dos documentos acostados aos autos e outros que forem julgados necessários, com regular intimação ao Recorrente, instaurando-se novo contencioso administrativo, na hipótese de inconformidade do Recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Joana Maria de Oliveira Guimarães - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Márcio Robson Costa, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Ausente o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges e a conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio, substituída pela conselheira Francisca Elizabeth Barreto.

## Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de PIS não cumulativo - Exportação, relativo ao 3º trimestre de 2014, sendo que, vinculadas ao referido pedido, a Recorrente transmitiu várias declarações de compensação.

Quanto ao pedido de ressarcimento, a Recorrente impetrou Mandado de Segurança visando a antecipação de 70% dos créditos presumidos apurados, conforme autorizado pela Lei nº 12.865/2013 e pela IN RFB nº 1.497/2014.

Em cumprimento à decisão exarada pela Justiça Federal de São Paulo, foi deferido o adiantamento do crédito (pedido de ressarcimento tratado no processo administrativo nº 10880.725702/2015-80).

Após analisar a documentação e as informações apresentadas pela Recorrente, em processo de diligência fiscal para análise do direito creditório pretendido, a Autoridade Administrativa, através de despacho decisório, indeferiu o pedido de ressarcimento e deixou de homologar as compensações.

O indeferimento do pleito se deu sem apreciação do mérito, pois a Autoridade Administrativa entendeu que o crédito que se buscou ressarcir/compensar era objeto de discussão judicial ainda não transitada em julgado.

Segue a ementa do Despacho Decisório:

“PIS – REGIME NÃO-CUMULATIVO.

O contribuinte que apurar crédito da contribuição para o PIS ou da Cofins, na forma das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e não puder utilizá-lo na dedução de débitos da respectiva contribuição, poderá fazê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e, na impossibilidade de utilizar esse crédito, poderá solicitar, ao final do trimestre-calendário, o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria, principalmente, quanto aos créditos que somente podem ser utilizados para a dedução da contribuição devida e aos créditos passíveis de ressarcimento ou compensação.

AÇÃO JUDICIAL NÃO TRANSITADA EM JULGADO.

São vedados o ressarcimento, a restituição e a compensação do crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da decisão que reconhecer o direito creditório. CTN, art. 170-A.

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO INDEFERIDO. DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADAS."**

A fim de elucidar quais seriam as ações em curso que estariam a obstar o ressarcimento e a compensação pleiteados, vale transcrever trechos do Despacho Decisório:

"3. Em função da decisão do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706, em sede de repercussão geral, que entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, portanto, não pode integrar a base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos, foi enviada intimação solicitando informações sobre eventual ação judicial relacionada aos créditos e ainda não transitada em julgado e que pudesse alterar posteriormente o valor do ressarcimento (fls. 669/671).

4. Em resposta à intimação (fls. 677 a 997), informou que possui duas ações as quais podem alterar os valores dos créditos apurados no trimestre em análise, uma delas pleiteando o reconhecimento do direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e a outra, à exclusão do ISS, conforme transcrição que se segue.

"O Mandado de Segurança nº 5004180-89.2017.4.03.6100 impetrado em 31 de março de 2017, visando convalidar o direito líquido e certo da Impetrante, ora Intimada, de apurar o PIS e a COFINS, com a exclusão do ICMS de sua base de cálculo, relativo ao período dos últimos cinco anos anteriores à propositura da ação, autorizando-se a compensação dos valores pagos indevidamente com tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, corrigidos pela Taxa Selic. A presente Ação Judicial está em trâmite perante à 1<sup>º</sup> Vara Cível Federal do Estado São Paulo. A medida liminar foi indeferida e a presente ação se encontra aguardando julgamento em Primeira Instância.

Já o Mandado de Segurança nº 5004437-17.2017.403.6100, conforme informado pelo contribuinte, distribuído em 16 de agosto de 2017, visando obter ordem judicial que reconheça o direito da Impetrante, ora Intimada, de apurar o PIS e a COFINS excluindo o ISS da sua base de cálculo, compensando-se os valores recolhidos indevidamente nos últimos cinco anos com outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. (...)"

5. Além das duas ações citadas acima, as quais estão relacionadas com o crédito pleiteado, informou também a existência do Mandado de Segurança de nº 5004219-86.2017.4.03.6100, impetrado em 31/03/2017, e que pleiteia a exclusão do ICMS da base de cálculo das prestações vincendas do PIS e da COFINS não-cumulativos.

(...)

7. Posteriormente, em 02/04/2018, foram juntados ao processo: resposta à intimação na qual relata ter protocolado os pedidos de desistência das ações judiciais nº 5004219-86.2017.4.03.6100 e nº 5004437-17.2017.403.6100, além da certidão de objeto e pé relativa ao MS nº 5004180-89.2017.4.03.6100 (fls. 938/948).

8. Em 17/04/2014, protocolou solicitação de juntada das homologações dos pedidos de desistências das ações judiciais de nº 5004219-86.2017.4.03.6100 e 5004437-17.2017.403.6100 (fls. 949 a 962).

9. Contudo, ainda se encontra em andamento o Mandado de Segurança nº 5004180-89.2017.4.03.6100 que pleiteia a exclusão, retroativa aos últimos cinco anos, do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como a compensação dos valores apurados com tributos administrados pela Receita Federal. Tal ação afeta diretamente o valor do crédito objeto do processo em análise.

10. Cumpre ressaltar que na data da transmissão do pedido de ressarcimento eletrônico não havia ação judicial relacionada aos créditos em análise, uma vez que o pedido foi efetuado em 19/11/2014, e a ação impetrada em 31/03/2017.

11. Ainda, em relação ao trimestre em análise, o contribuinte impetrou anteriormente o Mandado de Segurança nº 0014203-19.2016.403.6100 visando a antecipação de 70% dos créditos presumidos apurados, conforme previsto no art. 31 da Lei nº 12.865/2013 e determinado na portaria MF nº 348/2014, regulamentada pela IN RFB nº 1.497/2014.

12. Em despacho de fls. 259/263, datado de 26/08/2015, foi deferido o adiantamento do valor de R\$ 2.029.472,84, portanto, em data anterior a da propositura das ações.

(...)

20. A LOUIS DREYFUS COMPANY BRASIL S/A, CNPJ 47.067.525/0001-08, contribuinte domiciliado na jurisdição desta Delegacia, tem CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) 1041-4-00 Fabricação de óleos vegetais em bruto, exceto óleo de milho.

21. O processo produtivo consiste na industrialização e comercialização feitas principalmente de produtos agrícolas das espécies soja em grãos, caroços de algodão e pluma de algodão, além grãos de café. Não somente os estabelecimentos industriais adquirem os insumos, como diversas outras filiais localizadas próximos aos produtores rurais, servindo como postos de compras, também compram insumos e os transferem para as unidades industriais ou os vendem diretamente ao adquirente (comprador), sem a intermediação de uma filial funcionando como centro de distribuição, no mercado interno ou exportam, conforme a demanda dos mercados interno e externo.

22. Além dos créditos básicos, a empresa também apura créditos presumidos em três modalidades diferentes. Créditos presumidos da agroindústria, apurados conforme o art. 8º da Lei nº 10.925 de 2004, créditos presumidos vinculados a receita de exportação de café, consoante art. 5º da Lei nº 12.599 de 2012 e por último os créditos presumidos vinculados às receitas de vendas no mercado interno e de exportação de produtos derivados de soja em grãos, conforme art. 31 da Lei nº 12.865/2013, os quais podem ser objeto de pedido de antecipação de 70% do valor apurado, conforme citado nos itens 10 e 11.

23. Consoante item 4 de presente despacho decisório sabe-se que o interessado possui ação judicial em que pleiteia a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e solicita o valor recolhido a maior nos últimos 5 anos. Tal prazo correrá a partir da data da entrada em juízo, ou seja, em 31/03/2017, e que contempla o período referente ao Pedido de Ressarcimento de que trata o presente Despacho.

24. A demanda judicial referente ao ICMS já descrita anteriormente pode alterar, de modo geral, total ou parcialmente a exigência de crédito do PIS/Pasep e da Cofins, conforme descrito nos três tópicos a seguir.

- A redução do PIS/COFINS a recolher, em virtude da exclusão direta do ICMS da Receita Bruta do Contribuinte.

- Em reflexo ao 1º item: em respeito ao princípio da não-cumulatividade, ora se o ICMS não incide na base de cálculo do PIS/COFINS devido, não deveria compor a base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS a que o Contribuinte tem direito, incidente sobre os bens, mercadorias, insumos, energia elétrica e serviços adquiridos pelo mesmo. Inclusive, para efeito contábil, assim como o ICMS não compõe o Faturamento do Contribuinte (e este é o principal argumento nos Tribunais quanto à exclusão do ICMS), o valor do ICMS na entrada não compõe o custo de aquisição de bens, mercadorias e serviços.

- Por último advém do confronto entre as alterações ocorridas nas saídas do Contribuinte com as alterações que ocorreriam na entrada. O saldo destas alterações dependeria das características de cada Contribuinte quanto à incidência de ICMS em sua cadeia produtiva. Somente após estas análises seria possível saber quanto o Contribuinte teria direito a ser resarcido.

(...)

26. Por outro lado, o pedido de ressarcimento engloba também créditos presumidos da agroindústria e demais créditos básicos de PIS/PASEP e COFINS não cumulativos, como serviços, energia elétrica, armazenagem e frete entre outros. Parte desses créditos também está sujeita à tributação pelo ICMS, podendo também sofrer alteração após o trânsito em julgado das ações.

27. No âmbito da RFB, o ressarcimento, a restituição e a compensação objetos de demanda judicial são tratados por diversas normas legais e infralegais, conforme descrito nos itens seguintes.

28. O instituto da compensação de créditos tributários está previsto no art. 170 da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), que diz:

“Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

29. Posteriormente, com a edição da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, a questão envolvendo a compensação passou a ter novo contorno jurídico.

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. (Artigo incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

30. De acordo com estes dispositivos, apenas o crédito líquido e certo poderá ser objeto de compensação, sendo vedada também a compensação de créditos objeto de contestação judicial com decisão judicial ainda não transitada em julgado. Tal dispositivo foi criado justamente no intuito de evitar a insegurança jurídica, para ambas as partes, contribuinte e Fazenda Pública, decorrente da compensação com créditos objeto de ação judicial não transitada em julgado e que posteriormente, poderiam sofrer alteração com o trânsito em julgado da sentença.

31. Com base nesse entendimento, a RFB editou a Instrução Normativa nº 1.300/2012, vigente à época da transmissão do pedido de ressarcimento em análise, que tratou do ressarcimento e da compensação cujo valor possa ser alterado por decisão em processo judicial nos termos dos art. 32, § 3º e art. 81, abaixo transcritos:

Art. 32 . ...

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

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

...

“Art.81. 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.”

(...)

33. Consoante citado expressamente pelos dispositivos transcritos nos parágrafos anteriores, não é possível o deferimento do pedido de ressarcimento de créditos de PIS e COFINS não-cumulativos objetos de discussão judicial, ainda que no momento da transmissão do pedido não houvesse qualquer ação judicial vinculada aos créditos em questão.

34. Uma vez que, no presente caso, analisando a documentação apresentada pelo contribuinte, assim como consta da própria petição apresentada pelo mesmo, fica claro que a decisão judicial ainda não transitou em julgado.

35. Por conseguinte, esta Fiscalização entende que não pode apreciar a matéria, tendo em vista que há processo judicial tratando do mesmo objeto, e que, inclusive, pode alterar a decisão proferida em âmbito administrativo.”

A Recorrente apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em síntese:

- Ofensa ao princípio da irretroatividade de lei tributária, dada a impossibilidade de aplicação da IN SRF 1.717/2017 ao pedido de ressarcimento transmitido anteriormente à sua edição;

- O artigo 59 da IN SRF 1.717/2017 dispõe que “É vedado o ressarcimento ou a compensação do crédito do trimestre-calendário cujo valor possa ser alterado total ou parcialmente por decisão definitiva em processo judicial ou administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins”;

- O texto dessa norma difere do texto do artigo 81 da IN/SRF 1.300/2012, vigente à época em que o PER/DCOMP fora transmitido, segundo o qual “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”;

- Os valores de PIS e COFINS objeto do pedido de ressarcimento decorrem da aplicação da sistemática da não cumulatividade e não foram calculados levando em consideração qualquer decisão judicial;

- A Autoridade Administrativa indeferiu o pedido de ressarcimento sob o fundamento de que, se procedente o mandado de segurança impetrado para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, o valor do crédito sofreria mudança, configurando a hipótese de vedação à compensação e ao ressarcimento;

- Ofensa ao princípio da legalidade, pois instrução normativa não pode albergar conceito mais restrito do que aquele contido nas leis que definiram a matéria, *in casu*, as Leis 10.637/02 e 10.833/03, os artigos 170 e 170-A do CTN, bem como o artigo 74 da Lei 9430/96;

- A ação judicial, se procedente, irá afetar o valor das contribuições a recolher nas saídas, e não o valor dos créditos a compensar decorrente das entradas, consectário da aplicação da sistemática da não cumulatividade;

- A Autoridade Fiscal, no entanto, tenta justificar seu entendimento aduzindo que o reflexo da ação nos créditos cuja compensação/ressarcimento se pretende decorre do fato de que, se o ICMS deixar de compor a base de cálculo das contribuições devidas, também deixará de compor a base de cálculo dos créditos das contribuições;

- O objeto do mandado de segurança é excluir o ICMS da base de cálculo de PIS/COFINS, vinculados às receitas, não guardando nenhuma relação com os créditos, vinculados a custos e despesas;

- Enriquecimento ilícito do ente tributante e ofensa ao princípio da vedação ao confisco, em razão do indeferimento do pedido de ressarcimento sem análise do mérito;

- No mérito, discorre sobre o seu processo produtivo, a metodologia de apuração dos créditos, insumos, fretes, energia elétrica, aluguéis de máquinas e correção monetária pela mora administrativa.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente, através do Acórdão 16-86.171, nos termos da sua ementa a seguir reproduzida:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO. AÇÃO JUDICIAL NÃO TRANSITADA EM JULGADO.**

São vedados o ressarcimento e a compensação do crédito do sujeito passivo, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da decisão que possa vir a alterar o valor do crédito pleiteado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido.”

Por relevante, cumpre transcrever o voto da eminente Relatora:

“A manifestação de inconformidade é tempestiva e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72 e suas alterações posteriores. Portanto, dela se toma conhecimento.

O despacho decisório ora guerreado indeferiu o pedido de ressarcimento pleiteado, sem a apreciação do mérito, em razão da existência de processo judicial que pode vir a alterar o valor do crédito pleiteado.

Dessa forma, ainda que a manifestante trate das questões de mérito, a matéria a ser analisada por essa DRJ resta adstrita às razões de inconformidade relacionadas ao despacho decisório.

Ditas razões foram delineadas na manifestação de inconformidade ora analisada e tratam, especificamente, de contestar a postura da autoridade fiscal em concluir pela impossibilidade de apreciar as questões de mérito.

Dessa maneira, passa-se a analisar as questões preliminares levantadas pela manifestante, deixando-se de conhecer da parte relativa ao mérito da questão, em razão da mesma não ter sido objeto do despacho decisório ora contestado.

Alega a manifestante que por força do Princípio da Irretroatividade Tributária, o PER/DCOMP em questão não pode ser alcançado por lei posterior, muito menos pelas disposições infra legais previstas na IN RFB nº 1.717/2017.

Compara, inclusive, os termos do art. 59 da IN RFB nº 1.717/2017 com o art. 81 da IN SRF nº 1.300/2012, vigente à época do pedido de ressarcimento, para demonstrar, de maneira literal, que a vedação ao ressarcimento foi incluída posteriormente pela IN RFB nº 1.717/2017.

Visando corroborar com seu entendimento, cita jurisprudência do STJ no sentido de considerar impossível a aplicação retroativa de legislação que promove alteração radical ou inova no ordenamento jurídico, ao invés de interpretar dispositivos de lei.

No entanto, não assiste razão à manifestante.

Em primeiro lugar porque a própria IN SRF nº 1.300/2012 trazia em seu art. 32, a mesma vedação para os casos de ressarcimento, só que em artigo separado daquela relativa à compensação:

Art. 32. O pedido de ressarcimento a que se referem os arts. 27, 28, 29 e 30 será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante formulário acompanhado de documentação comprobatória do direito creditório.

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

Assim, resta desnecessária a análise relativa à natureza da IN RFB nº 1.717/2017, se interpretativa ou não, visto que, à época do pedido de ressarcimento, a vedação já era dada pela IN SRF nº 1.300/2012, não havendo que se falar em retroatividade de suas disposições.

Aduz, ainda, que a lei é que autoriza o contribuinte a efetuar os procedimentos de ressarcimento e compensação em matéria tributária, no entanto, a glosa ao direito creditório se deu pela aplicação de instrumentos infra legais que não podem albergar conceito mais restrito do que aquele contido nas leis que definiram a matéria.

Segue considerando que a norma infra legal ampliou, de forma ilegal, as restrições à compensação tributária previstas na norma do art. 74 da Lei 9.430/96.

No entanto, é o art 170-A do Código Tributário Nacional- CTN (incluído pela Lcp 104/2001) que, originalmente, determinou a vedação à compensação quando o tributo a ser compensado é objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes da ocorrência do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Ressalte-se que o art. 170 do CTN, ao tratar da autorização da compensação, a vincula às condições e garantias que a lei estipular, ou cuja estipulação for atribuída à autoridade administrativa:

"Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública."

De fato, as leis 10.637/2002 e 10.833/2003 preveem a possibilidade de ressarcimento, porém, faz a ressalva de que deve ser observada a legislação específica aplicável à matéria.

A determinação prevista na IN SRF nº 1.300/2012 tem como fundamento a disposição do art. 170-A do CTN e sua intenção é clara: deve-se aguardar a decisão final do Poder Judiciário sob pena de se promover compensação ou ressarcimento com créditos que, posteriormente, poderiam sofrer alteração com a decisão do Poder Judiciário.

Ao negar a disposição do art. 170-A do CTN (bem como as disposições das IN supra citadas), estar-se ia a consolidar uma relação jurídica (compensação ou ressarcimento), porém, desprovida de qualquer estabilidade, em frontal descompasso com o Princípio da Segurança Jurídica.

Por essa razão, as IN em comento orientam à observância da referida determinação legal.

Ademais, há que se ressaltar que a autoridade julgadora de 1<sup>a</sup> instância administrativa tem o dever de observar as normas legais e os atos da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, conforme preceituado no art. 116 da Lei nº 8.112/90 e no art. 7º, V, da Portaria MF nº 341/2011, disciplinadora da constituição das turmas e do funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, dispositivos reproduzidos a seguir:

Lei nº 8.112/1990:

“Art. 116. São deveres do servidor:

(...) III – observar as normas legais e regulamentares;”

Portaria MF nº 341/2011:

“Art. 7º São deveres do julgador:

(...) V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.”

Portanto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve se limitar a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

Pelo exposto, verifica-se que a autoridade fiscal respaldou-se em legislação vigente e perfeitamente válida.

Acrescenta a manifestante que a ação judicial trata da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, visando reduzir a base de cálculo do tributo e alterar o valor a pagar, sem qualquer influência no direito creditório pleiteado.

Conclui que a ação judicial não teria o condão de alterar o valor do pedido de direito creditório do contribuinte, eis que, se procedente, afetaria apenas a base de cálculo atinente às receitas da recorrente. Por fim, entende que o direito creditório constante dos pedidos de ressarcimento não contém qualquer inclusão de direito objeto da discussão judicial que, se procedente, será apenas objeto de habilitação de crédito residual pelo mesmo.

Dos autos, constata-se que a manifestante impetrhou mandado de segurança (nº 5004180-89.2017.4.03.6100), em face do Delegado da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo, pleiteando a concessão de segurança para

convalidar o direito de apurar o PIS e a COFINS com a exclusão do ICMS de sua base de cálculo, na forma da decisão proferida nos autos do RE 574.706.

A liminar foi indeferida e, posteriormente, a sentença de primeiro grau considerou improcedente o pedido e denegou a segurança.

Conforme consulta ao sítio do TRF da 3<sup>a</sup> Região constatou-se que a referida ação judicial encontra-se ainda em andamento.

Dessa forma, por não restar transitada em julgado, deve-se analisar, nos termos da IN nº 1.300/2012, se a decisão judicial a ser proferida tem o condão de alterar total ou parcialmente o crédito tributário a ser resarcido.

Conforme visto, a impetrante solicita a concessão de segurança para convalidar o direito líquido e certo da impetrante apurar o PIS e a COFINS com a exclusão do ICMS de sua base de cálculo.

A autoridade fiscal constatou que o valor das contribuições objeto do pedido de resarcimento havia sido calculado com a inclusão do ICMS em sua base de cálculo.

Assim, a convalidação, ou não, do pedido de resarcimento deveria passar, necessariamente, pela análise do assunto levado à apreciação do Poder Judiciário.

A manifestante alega que a ação judicial não teria o condão de alterar o valor do pedido de direito creditório do contribuinte.

No entanto, em uma análise literal das disposições da IN SRF nº 1.300/2012, verifica-se que é vedado o resarcimento do crédito cujo valor possa ser alterado total ou parcialmente pela decisão judicial.

O crédito que pode ser objeto de resarcimento, nos termos do art. 27 da mesma IN, resulta da diferença entre o crédito apurado na forma do art. 3º da Lei 10.637/2002 e do art. 3º da lei 10.833/03 e os valores decorrentes dos débitos das respectivas contribuições.

Assim, para a apuração do crédito a que se refere o §3º do art. 32 é imprescindível conhecer qual o débito referente à contribuição no período, importânciá essa, estritamente vinculada ao que será decidido no Poder Judiciário.

A autoridade fiscal ainda explica que o resultado da decisão judicial traz outro impacto à análise do direito creditório, vez que se o ICMS não incide na base de cálculo das contribuições, também não poderia compor a base de cálculo dos créditos pleiteados pela contribuinte.

Já a manifestante questiona esse posicionamento alegando que ao utilizar o Princípio da Não-Cumulatividade contra a interessada, a autoridade fiscal estaria realizando um procedimento discricionário em uma atividade vinculante.

Razão não assiste a manifestante também nesse quesito.

Isso porque não se trata de uma ação discricionária, mas sim, da estrita observância das próprias leis 10.637/2002 e 10.833/2003:

Lei 10.637/2002

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

(...) § 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...) II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).

Lei 10.833/2003

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

(...) § 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...) II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Como visto, a própria lei relativa à não cumulatividade, em razão da própria essência do sistema, determina não ser passível de crédito a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Por essa razão, procede totalmente o argumento da autoridade fiscal de que se o ICMS não compõe a base de cálculo das contribuições, é inviável permitir o creditamento de seu valor na aquisição dos bens e serviços conforme fez a contribuinte no pedido de resarcimento fiscalizado.

Portanto, há que se considerar como correta a atitude da autoridade fiscal ao indeferir o pedido de resarcimento, sem a apreciação de mérito, tendo em vista a impossibilidade de assim proceder enquanto o processo judicial em comento não houver transitado em julgado.

Convém ressaltar que não se verifica a ocorrência de enriquecimento do Estado na forma de confisco do patrimônio do contribuinte, conforme alega a manifestante, mas sim, de fazer valer os dispositivos legais vigentes em estrita obediência ao Princípio da Segurança Jurídica, norte condutor da administração pública brasileira, consubstanciado no art. 5º, XXXIX, do texto constitucional.

Do exposto, voto no sentido de considerar improcedente a manifestação de inconformidade.”

A decisão de primeira instância foi objeto de Recurso Voluntário, no qual são repetidos os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

## Da irretroatividade da IN RFB 1.717/2017

A Recorrente alega que seu pedido de ressarcimento não poderia ser indeferido sob o fundamento de existência de ação judicial que possa alterar total ou parcialmente o valor do crédito em face da irretroatividade da Instrução Normativa RFB 1.717/2017, considerando que os pedidos de ressarcimento/compensação foram transmitidos em 2014.

Não assiste razão à Recorrente quando aduz que a Instrução Normativa SRF nº 1.300/2012, vigente à época, não continha tal restrição.

Como apontado pela Delegacia de Julgamento, o artigo 32, parágrafo 3º, da IN SRF nº 1.300/2012 continha restrição idêntica à prevista no artigo 59 da IN RFB 1.717/2017. Em razão do exposto, resta prejudicada a análise quanto à possível ofensa ao artigo 106 do CTN.

## Da ofensa ao Princípio da Legalidade

A Recorrente alega que a vedação contida no artigo 59 da IN RFB 1.717/2017 ofende o princípio da legalidade, por conter restrição à compensação não prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, no artigo 74 da Lei nº 9.430/96 e nos artigos 170 e 170-A do CTN.

Em primeiro lugar, releva destacar que às instâncias administrativas não compete apreciar vícios de ilegalidade ou de constitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

Esse é o entendimento que sempre prevaleceu neste Conselho, tendo sido, inclusive, consagrado na Súmula nº 2 do CARF:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 11/04/2005

ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE, INCONSTITUCIONALIDADE E OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. SÚMULA CARF nº 2.

A autoridade administrativa não é competente para examinar alegações de ilegalidade/inconstitucionalidade de leis regularmente editadas, tarefa privativa do Poder Judiciário. Aplicação da Súmula Carf nº 2.”

(CARF, Processo nº 10689.000003/2009-51, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-006.984 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, Sessão de 25 de junho de 2020)

Portanto, a instância administrativa não é o foro adequado para discussões a respeito de ilegalidade de atos normativos legitimamente inseridos no ordenamento jurídico, eis que essa função é reservada pela Constituição Federal, em caráter exclusivo, ao Poder Judiciário.

A despeito disso, cumpre observar que tanto os artigos 32 e 81 da IN SRF nº 1.300/2012 quanto o artigo 59 da IN RFB 1.717/2017 possuem como fundamento de validade o artigo 170-A do CTN, que impõe aguardar-se o trânsito em julgado em processo judicial para que haja compensação ou ressarcimento de créditos, evitando-se que ulterior decisão tenha impacto na certeza e liquidez do direito creditório.

Ademais, o artigo 170 do CTN ainda condiciona o direito à compensação às condições e garantias que a lei instituir ou às condições e garantias que couber à autoridade administrativa atribuir em cada caso concreto.

Dante do exposto, rejeito a preliminar.

Da inaplicabilidade da vedação da IN SRF 1.300/2012

O artigo 32, § 3º, da IN SRF 1.300/2012, vigente à época em que os pedidos de ressarcimento/compensação foram transmitidos, previa a seguinte limitação:

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

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

A despeito de não vislumbrar qualquer ilegalidade no referido ato normativo, entendo descabida sua aplicação ao caso concreto.

A análise dos autos, principalmente do despacho decisório, permitiu verificar que o motivo do indeferimento do pedido de ressarcimento/compensação transmitido em 2014 deveu-se à existência de um mandado de segurança impetrado em 2017, com vistas a garantir ao contribuinte o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Também restou claro nos autos que o crédito que a Recorrente buscou ressarcir/compensar não se refere à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

O Despacho Decisório consignou expressamente que os créditos pretendidos pelo contribuinte se referem aos créditos ordinários decorrentes da aplicação da sistemática da não cumulatividade e aos créditos presumidos das contribuições – todos calculados sem levar em consideração qualquer decisão judicial.

Evidenciado nos autos que o crédito pretendido não é aquele que estava sendo objeto de questionamento judicial, não tem aplicabilidade as disposições dos artigos 32, § 3º e 81, ambos da IN SRF 1.300/2012.

Prevalecesse o entendimento da Autoridade Fiscal e da Delegacia de Julgamento, nenhum contribuinte logaria êxito em promover compensações de créditos de PIS e COFINS, pois é de conhecimento geral que a tese envolvendo a exclusão do ICMS da base de cálculo dessas contribuições foi ajuizada por praticamente todos os contribuintes.

Acrescente-se que, em pesquisa ao PJe do TRF3, e conforme recortes dos autos eletrônicos, colacionados adiante, foi possível constatar que o Mandado de Segurança sob comento transitou em julgado em 14/10/2021.

Outrossim, o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS foi reconhecido somente a partir de 2017, dada a modulação dos efeitos da decisão proferida pelo STF no RE submetido ao rito da repercussão geral:

  
PODER JUDICIÁRIO  
Tribunal Regional Federal da 3<sup>a</sup> Região  
3<sup>a</sup> Turma

APELAÇÃO CÍVEL (180) N° 5004180-89-2017-4-03-6100  
RELATOR: Gab. 07 - DES. FED. NERY JUNIOR  
APELANTE: LOUIS DREYFUS COMPANY BRASIL S/A  
Advogados do(s) APELANTE: AMANDA SILVA BEZERRA - SP206533-A, MARINA IEZZI GUTIERREZ - SP192933-A, HOMERO DOS SANTOS - SP310939-A, MURILO GARCIA PORTO - SP224457-A  
APELADO: UNIÃO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL  
OUTROS PARTICIPANTES:

**R E L A T Ó R I O**

Cuida-se de apelação em mandado de segurança impetrado por LOUIS DREYFUS COMPANY BRASIL S/A, objetivando provimento jurisdicional que autorize a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como a repetição dos valores tidos como indevidamente recolhidos nos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação mandamental.

Sobreveio sentença que julgou o pleito improcedente (ID 65164958).

A impetrante interpôs recurso de apelação (ID 65164966), ao qual foi dado provimento, reconhecendo-se, assim, a ilegalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS e a possibilidade de compensação do indébito (ID 139528757).

Opostos declaratórios pela União (ID 140953338), foram rejeitados (ID 147648858).

Interposto recurso extraordinário pela União (ID 148553709).

A vice-presidência desta corte determinou a remessa dos presentes autos à presente relatoria, em cumprimento ao disposto no artigo 1040, II, do Código de Processo Civil, com vistas à eventual juízo de retratação (ID 160835647).

É o relatório.

  
PODER JUDICIÁRIO  
Tribunal Regional Federal da 3<sup>a</sup> Região  
3<sup>a</sup> Turma

APELAÇÃO CÍVEL (180) N° 5004180-89-2017-4-03-6100  
RELATOR: Gab. 07 - DES. FED. NERY JUNIOR  
APELANTE: LOUIS DREYFUS COMPANY BRASIL S/A  
Advogados do(s) APELANTE: AMANDA SILVA BEZERRA - SP206533-A, MARINA IEZZI GUTIERREZ - SP192933-A, HOMERO DOS SANTOS - SP310939-A, MURILO GARCIA PORTO - SP224457-A  
APELADO: UNIÃO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL  
OUTROS PARTICIPANTES:

**V O T O**

Cinge-se a presente controvérsia aos aspectos envolvendo o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal dos embargos declaratórios opostos pela União no RE 574.706/PR.

No referido julgamento, a Corte Suprema decidiu, por maioria, modular os efeitos da decisão que determinou a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS para o período posterior ao julgamento da tese no dia 15 de março de 2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento.

Na hipótese vertente, a ação mandamental foi ajuizada em 31 de março de 2017, motivo pelo qual o direito à compensação do indébito deve abranger apenas os valores indevidamente recolhidos após o dia 15 de março de 2017.

Saliente-se que no aludido julgamento foi igualmente esclarecido que, de fato, o ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS é o destacado em nota fiscal. Destarte, não há necessidade de reforma do r. *decisum* nesse ponto.

Assim sendo, em juízo de retratação, o v. acórdão deve ser reformado, com provimento parcial do apelo da impetrante, para restringir o direito de repetição do indébito ao período posterior a 15 de março de 2017.

É como voto.

**E M E N T A**

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. APELO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. COMPENSAÇÃO. PERÍODO DEVIDO. APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDA EM JUÍZO DE RETRATAÇÃO.

1. No julgamento dos embargos declaratórios opostos pela União no RE 574.706/PR, o Supremo Tribunal Federal decidiu, por maioria, modular os efeitos da decisão que determinou a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS para o período posterior ao julgamento da tese no dia 15 de março de 2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento.

2. Na hipótese vertente, a ação mandamental foi ajuizada em 31 de março de 2017, motivo pelo qual o direito à compensação do indébito deve abranger apenas os valores indevidamente recolhidos após o dia 15 de março de 2017.

3. As razões do quanto decidido encontram-se assentadas de modo firme em alentada jurisprudência que expressa o pensamento desta Turma, em consonância com o entendimento do STF.

4. Em juízo de retratação, dá-se parcial provimento à apelação.

**ACÓRDÃO**

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, a Terceira Turma, por unanimidade, em juízo de retratação, reformou o v. acórdão, com provimento parcial do apelo da impetrante, para restringir o direito de repetição do indébito ao período posterior a 15 de março de 2017, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

  
**Poder Judiciário**  
**TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO**

APELAÇÃO CÍVEL (198) N° 5004180-89.2017.4.03.6100  
RELATOR: Gsh. 07 - DES. FED. NERY JUNIOR  
APELANTE: LOUIS DREYFUS COMPANY BRASIL S.A.  
Advogados do(a) APELANTE: AMANDA SILVA BEZERRA - SP206533-A, MARINA IEZZI GUTIERREZ - SP192933-A, HOMERO DOS SANTOS - SP310939-A, MURILO GARCIA PORTO - SP224457-A  
APELADO: UNIÃO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

**CERTIDÃO DE TRÂNSITO EM JULGADO**

Certifico e dou fé que, segundo contagem de prazo do respectivo expediente no PJE, a decisão/acórdão retro transitou em julgado em 14/10/2021.

São Paulo, 20 de outubro de 2021.

Como o direito da Recorrente de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS se iniciou em 2017, e considerando que o pedido de resarcimento do PIS não cumulativo - Exportação é relativo ao 3º trimestre de 2014, não se pode considerar que haverá risco de mutabilidade do valor do crédito a compensar, mormente porque a decisão já transitou em julgado.

Portanto, reputo inaplicáveis, à espécie, as disposições dos artigos 32, § 3º e 81, ambos da IN SRF 1.300/2012.

### Conclusão

Tanto na Manifestação de Inconformidade quanto no Recurso Voluntário, a Recorrente descreve seu o processo produtivo, informando a origem, o fundamento legal e a forma de apuração dos créditos (ordinários e presumidos), cujo resarcimento e compensação foram pleiteados.

A Delegacia de Julgamento, entretanto, deixou de apreciar essa parte da defesa em razão da matéria não ter sido objeto do Despacho Decisório, posto que o pedido de ressarcimento foi indeferido sem análise do mérito.

O atual estágio do processo indica a possibilidade de existência de um direito creditório não analisado pela unidade de origem da DRF, fundada apenas na suposta possibilidade de alteração do valor do crédito pleiteado em razão de ação judicial, que além de não se referir ao crédito pleiteado, atualmente, se encontra definitivamente julgada.

Destarte, por não restar nenhum óbice à análise do direito creditório pleiteado, não efetuado no âmbito do despacho decisório, visando evitar a supressão de instância e em observância aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, deve ser o presente processo retornado à unidade de origem para que se proceda à análise do mérito do pedido de ressarcimento e da declaração de compensação, como já determinado por esta Turma Julgadora, em outra composição, em situação análoga a esta:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

**DIREITO CREDITÓRIO NÃO ANALISADO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. SUPERAÇÃO DO FUNDAMENTO JURÍDICO PARA ANÁLISE DE MÉRITO. NECESSIDADE DE REANÁLISE DA EXISTÊNCIA DO CRÉDITO. RETORNO DOS AUTOS COM DIREITO AO REEXAME DO DESPACHO DECISÓRIO.**

Superado fundamento jurídico para análise de mérito de pedido de ressarcimento e da declaração de compensação antes de decisão em processo administrativo deve os autos retornar à unidade de origem para que se proceda o reexame do despacho decisório, com a verificação da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pleiteado, concedendo-se ao sujeito passivo direito a novo e regular contencioso administrativo, em caso de não homologação total.”

(CARF, Processo nº 10880.945004/2013-37, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201003.041 – 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, Sessão de 26 de julho de 2017, Relator Paulo Roberto Duarte Moreira)

Portanto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para anular o Despacho Decisório, determinando o retorno dos autos à unidade de origem, com a análise de mérito do pedido de ressarcimento/compensação, o que deverá ser feito levando em consideração o processo produtivo da Recorrente e o conceito contemporâneo de insumos, nos termos do que foi julgado pelo REsp 1221.170 PR, e mediante a verificação dos documentos acostados e outros que julgar necessários, com regular intimação à Recorrente, instaurando-se novo contencioso administrativo, na hipótese de inconformidade da Recorrente.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Joana Maria de Oliveira Guimarães

