



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721086/2013-69
ACÓRDÃO	3302-015.291 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de novembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	DANONE LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

PER/DCOMP. GLOSA DE CRÉDITOS. LANÇAMENTO REFLEXO. BIS IN IDEM.

A glosa de créditos de PIS e Cofins realizada no âmbito da análise de PER/DCOMP não autoriza a constituição de novo lançamento de ofício quando inexistente apuração de receitas omitidas ou de fatos geradores distintos, uma vez que as contribuições principais já se encontram regularmente confessadas e constituídas, sendo indevida a exigência em duplicidade por meio de Auto de Infração, sob pena de *bis in idem*.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA.

Nos termos da Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração e negar provimento ao Recurso de Ofício.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Sérgio Roberto Pereira Araujo (substituto integral), Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para a cobrança de PIS e COFINS, em decorrência de apontadas glosas de créditos e de suposta insuficiência de recolhimento das contribuições nos períodos de apuração compreendidos entre os anos-calendário de **2009 a 2011**, bem como imputação de multa isolada relativa a pedidos de ressarcimento considerados indevidos ou indeferidos pela fiscalização.

Conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização procedeu à glosa de créditos de PIS e COFINS, bem como apontou diferenças de recolhimento, em razão de insuficiência de créditos declarados.

Inconformada, a Contribuinte apresentou Impugnação, com as seguintes alegações:

- (i) Preliminarmente, a nulidade do lançamento por suposta duplicidade de glosa, tendo em vista que os mesmos créditos já teriam sido objeto de análise em 24 processos administrativos de PER/DCOMP;
- (ii) Inexistência de irregularidades nos créditos apropriados, os quais decorreriam de aquisições de bens e serviços essenciais ao processo produtivo;
- (iii) Ilegitimidade das glosas, por entender que todos os itens atendem aos critérios legais de creditamento previstos na legislação do PIS e da COFINS não cumulativos;
- (iv) Equívocos nos critérios adotados pela fiscalização, especialmente quanto à análise de CFOP, NCM e identificação de fornecedores, sustentando que tais elementos não podem, isoladamente, afastar o direito ao crédito;
- (v) Direito ao crédito sobre fretes e despesas logísticas, incluindo operações entre estabelecimentos da mesma empresa, por se tratar de atividades inerentes à atividade industrial;
- (vi) Regularidade dos créditos extemporâneos, com fundamento na legislação aplicável e na jurisprudência administrativa;

- (vii) Ausência de duplicidade de créditos, refutando a premissa de sobreposição ou reaproveitamento indevido;
- (viii) Inexistência de créditos vinculados a alíquota zero, aduzindo que os itens contestados não se enquadram nessa hipótese;
- (ix) Contestação da cobrança de saldo devedor relativo aos períodos de julho/2010 e abril/2011, ao argumento de que havia créditos suficientes ou de que o cálculo fiscal não foi adequadamente demonstrado;
- (x) Falta de transparência, rastreabilidade e coerência na metodologia de apuração da fiscalização, especialmente no confronto com diligências e decisões anteriores em processos correlatos;
- (xi) Requerimento subsidiário de recálculo dos valores com observância dos créditos reconhecidos em procedimentos fiscais anteriores e nas decisões da própria Receita Federal;
- (xii) Ilegitimidade da exigência da multa de 50%, tanto porque a multa não poderia ser exigida para períodos anteriores a 16/12/2009, tanto porque sua aplicação não se mostraria em linha com o próprio regramento da Lei nº 9.430/96 sobre o ressarcimento;
- (xiii) Impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício;
- (xiv) Impossibilidade de aplicação de juros de mora sobre as penalidades.

Inicialmente, a 2ª Turma da DRJ/REC, por meio do Despacho de nº 3.433, converteu o julgamento em diligência para que a unidade de origem (DERAT-SP) juntasse ao presente os acórdãos das DRJ julgando as Manifestações de Inconformidade dos 24 processos seguintes: 12585.000415/2010-19, 12585.000416/2010-63, 12585.000417/2010-16, 12585.000418/2010-52, 12585.000419/2010-05, 12585.000420/2010-21, 12585.000421/2010-76, 12585.000422/201011, 12585.000423/2010-65, 12585.000424/201018, 12585.000425/2010-54, 12585.000426/2010-07, 12585.720243/2011-84, 12585.720244/2011-29, 12585.720245/2011-73, 12585.720246/2011-18, 12585.720247/2011-62, 12585.720248/2011-15, 10880.941599/2012-71, 10880.941600/2012-67, 10880.941601/2012-10, 10880.941602/2012-56, 10880.941603/2012-09 e 10880.941604/2012-45.

Posteriormente, a mesma 2ª Turma da DRJ/REC, por meio da Resolução de nº 11-002.017, converteu novamente o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

O processo ainda não se encontra em condições de ser julgado, por haver necessidade de recálculo dos valores dos Autos de Infração, à vista da redução das glosas nos 24 processos de PER/DCOMP.

Esta Turma, na sessão de 24/05/2017, julgou aqueles 24 processos, com PER/DCOMP dos anos 2009 a 2011 (1 processo para cada trimestre, por Contribuição), juntamente com os outros 8 processos dos PER/DCOMP do ano de

2008. Em todos eles o julgamento foi pela procedência parcial, nos termos da Informação Fiscal que consolidou o resultado da diligência. Assim, somente não foram julgados naquela sessão o presente processo e o que contém os Autos de Infração relacionados aos PER/DCOMP do ano de 2008 (de nº 19515.722826/2012-01).

Este e aquele outro com Autos de Infração são devolvidos à origem para que, levando-se em conta a redução das glosas apurada na diligência, os valores de cada Contribuição, nas aquisições no mercado interno e nas importações, sejam recompostos.

Pelo exposto, voto por converter o julgamento em diligência para que a fiscalização, considerando a redução das glosas nos 24 processos dos PER/DCOMP (ver coluna Valor Deferido Atual, à fl. 20525), recalcule os valores dos Autos de Infração, reduzindo-os na mesma proporção.

Em seguida deve ser dada ciência ao contribuinte dos novos valores dos Autos, para, querendo, ele se manifestar sobre o feito.

Sucessivamente, a 2ª Turma da DRJ/REC, por meio do Acórdão de nº 11-063.336, julgou parcialmente procedente a referida Impugnação para:

- 1) cancelar em parte os dois Autos de Infração relativos às glosas de crédito de PIS e Cofins e insuficiência de recolhimento, reduzindo-o aos valores demonstrados no penúltimo tópico acima, de modo que as glosas exoneradas totalizam R\$ 51.200.606,70 (soma de R\$ 42.072.429,49, da Cofins, com R\$ 9.128.177,21, dos PIS, totais das colunas REDUÇÃO DRJ do demonstrativo referido);
- 2) exonerar crédito tributário de Cofins e PIS lançados nos períodos de apuração (PA) 07/2010 e 04/2011 que totaliza, quando somados principal e multa de ofício no percentual de 75%, R\$ 2.693.419,93 (R\$ 1.539.097,10 mais R\$ 1.154.322,83, estes valores em negrito no demonstrativo dos saldos devedores, ao final do penúltimo tópico acima; e
- 3) cancelar integralmente o Auto de Infração relativo à multa regulamentar por ressarcimento indeferido, no total de R\$ 34.321.753,14 (fato gerador em 01/08/2013), em face da revogação do § 15 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, pela MP nº 668, de 2015, convertida na Lei nº 13.137, de 2015.

O referido Acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. AUTO DE INFRAÇÃO. GLOSA DE CRÉDITOS. RECONHECIMENTO DE CRÉDITOS ADICIONAIS NOS PROCESSOS DE PER/DCOMP. REDUÇÃO DAS GLOSAS NA AUTUAÇÃO.

Em auto de infração de glosas do PIS e Cofins não cumulativos, decorrentes de análises de Pedidos de Ressarcimento e Declaração de Compensação (PER/DCOMP), reduzem-se os valores dessas glosas na proporção dos créditos reconhecidos pela DRJ nos processos de PER/DCOMP.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUFICIÊNCIA DE CRÉDITO.

SALDO DEVEDOR NÃO DECLARADO EM DCTF. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REGULARIDADE.

Apurado pela fiscalização que os créditos de PIS e Cofins não cumulativos são inferiores aos débitos, o saldo devedor, não declarado em DCTF e nem pago, é lançado de ofício, com a multa de ofício de 75% e os juros de mora da legislação de regência, cabendo a redução dos valores lançados na proporção dos créditos reconhecidos pela DRJ nos processos de PER/DCOMP.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011 INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. AUTO DE INFRAÇÃO. GLOSA DE CRÉDITOS. RECONHECIMENTO DE CRÉDITOS ADICIONAIS NOS PROCESSOS DE PER/DCOMP. REDUÇÃO DAS GLOSAS NA AUTUAÇÃO.

Em auto de infração de glosas do PIS e Cofins não cumulativos, decorrentes de análises de Pedidos de Ressarcimento e Declaração de Compensação (PER/DCOMP), reduzem-se os valores dessas glosas na proporção dos créditos reconhecidos pela DRJ nos processos de PER/DCOMP.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUFICIÊNCIA DE CRÉDITO.

SALDO DEVEDOR NÃO DECLARADO EM DCTF. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REGULARIDADE.

Apurado pela fiscalização que os créditos de PIS e Cofins não cumulativos são inferiores aos débitos, o saldo devedor, não declarado em DCTF e nem pago, é lançado de ofício, com a multa de ofício de 75% e os juros de mora da legislação de regência, cabendo a redução dos valores lançados na proporção dos créditos reconhecidos pela DRJ nos processos de PER/DCOMP.

Assunto: Normas de Administração Tributária Data do fato gerador: 01/08/2013 MULTA REGULAMENTAR. PEDIDO DE RESSARCIMENTO INDEFERIDO OU INDEVIDO. REVOGAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa isolada sobre o valor do crédito objeto de Pedido de Ressarcimento indeferido ou indevido, instituída pelo art. 62 da Lei nº 12.249, de 2010, que incluiu os §§ 15 e 16 no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, foi revogada pela Medida Provisória nº 668, de 30 de janeiro de 2015, convertida na Lei nº 13.137, de 2015, que se aplica aos lançamentos anteriores, cancelados em virtude da retroatividade benigna estipulada no art. 106, II, "a", do CTN.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011 DILIGÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE FATOS A ESCLARECER.

DESNECESSIDADE.

Diligência é reservada a esclarecimentos de fatos ou circunstâncias obscuras, não cabendo realizá-la quando as informações contidas nos autos são suficientes ao convencimento do julgador e a solução do litígio dela independe.

AUTO DE INFRAÇÃO CONTENDO IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTADA E ENQUADRAMENTO LEGAL. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

Não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade do lançamento, quando o auto de infração atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, identifica a matéria tributada e contém o enquadramento legal correlato.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Por ter sido exonerado crédito tributário (principal mais multa) em montante superior ao limite estabelecido na Portaria MF nº 63, de 2017, houve recurso de ofício.

Devidamente intimada da referida decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, reiterando os argumentos trazidos em sede de Impugnação. Para além disso, sustentou (i) a nulidade do acórdão recorrido, uma vez que o ajuste dos valores das glosas dos créditos de PIS e COFINS realizado não reflete as conclusões da Diligência realizada e, (ii) no mérito, a aplicação, nos presentes autos, das conclusões em relação às glosas fiscais relativas aos 24 processos administrativos que tiveram origem em despachos decisórios que não homologaram compensações com créditos de PIS e COFINS, dada a impossibilidade de revisão de ofício.

O processo foi encaminhado a este Conselho, tendo o Colegiado, por unanimidade de votos, deliberado pela conversão do julgamento em diligência, com a finalidade de promover a vinculação dos 24 processos administrativos relativos aos Despachos Decisórios que indeferiram parcialmente os pedidos de compensação formulados pela Contribuinte.

Uma vez realizada a vinculação dos processos correlatos, nos termos do art. 47, §§ 2º e 3º, do RICARF, retornaram os autos para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Marina Righi Rodrigues Lara**, Relatora

I) Recurso de Ofício

I.I. Da admissibilidade

No caso em exame, o Recurso de Ofício foi interposto pela autoridade fiscal em razão da exoneração promovida pela DRJ dos seguintes valores:

- (i) R\$ 51.200.606,70, sendo R\$ 42.072.429,49 relativos à Cofins e R\$ 9.128.177,21 relativos ao PIS, conforme demonstrativo de redução (colunas “Redução DRJ”);
- (ii) R\$ 2.693.419,93, atinentes aos saldos devedores dos períodos de apuração 07/2010 e 04/2011, considerando-se principal e multa de ofício de 75% (R\$ 1.539.097,10 + R\$ 1.154.322,83);
- (iii) R\$ 34.321.753,14 (fato gerador em 01/08/2013), referentes à multa isolada aplicada em razão de ressarcimento indeferido.

Pois bem.

Nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, e da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, é cabível Recurso de Ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais quando a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e/ou multa em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais). Importa destacar que o limite de alçada aplicável é aquele vigente na data do julgamento em segunda instância, consoante dispõe a Súmula CARF nº 103.

No presente caso, constata-se que a decisão recorrida exonerou montante substancialmente superior ao limite atualmente vigente, razão pela qual restam atendidos os requisitos de admissibilidade.

Diante do exposto, conheço do Recurso de Ofício.

I.II Do mérito

Como relatado anteriormente, trata-se de Auto de Infração lavrado para a cobrança das contribuições ao PIS e à Cofins originárias de despachos decisórios que homologaram parcialmente as compensações com créditos de PIS e COFINS referentes aos trimestres dos anos-calandário de 2009, 2010 e 2011. São eles:

Pedido Eletrônico de Ressarcimento	Data da Transmissão	Processo	Tributo	Trimestre	Valor do Pedido
27567.16262.230911.1.5.11-6013	23/09/2011	12585.000415/2010-19	COFINS	1º trimestre de 2009	R\$ 11.481.526,43
41041.92700.230911.1.5.11-1375	23/09/2011	12585.000416/2010-63	COFINS	2º trimestre de 2009	R\$ 11.013.063,45
39982.93961.230911.1.5.11-0112	23/09/2011	12585.000417/2010-16	COFINS	3º trimestre de 2009	R\$ 13.285.666,61
24628.71616.230911.1.5.11- 8783	23/09/2011	12585.000418/2010-52	COFINS	4º trimestre de 2009	R\$ 12.322.281,80
02243.59122.230911.1.5.11-4 344	23/09/2011	12585.000423/2010-65	COFINS	1º trimestre de 2010	R\$ 12.608.208,61
22582.16011.230911.1.5.11-5696	23/09/2011	12585.000424/2010-18	COFINS	2º trimestre de 2010	R\$ 12.441.392,24
29014.63436.230911.1.5.11-9772	23/09/2011	12585.720243/2011-84	COFINS	3º trimestre de 2010	R\$ 13.107.604,14
01669.25266.230911.1.5.11-3182	23/09/2011	12585.720244/2011-29	COFINS	4º trimestre de 2010	R\$ 11.644.408,36
12062.39573.131011.1.5.11-0556	13/10/2011	12585.720245/2011-73	COFINS	1º trimestre de 2011	R\$ 12.905.105,15
13249.51688.131011.1.5.11-2034	13/10/2011	10880.941599/2012-71	COFINS	2º trimestre de 2011	R\$ 10.230.628,77
26459.11803.211011.1.1.11-6880	21/10/2011	10880.941601/2012-10	COFINS	3º trimestre de 2011	R\$ 11.988.201,67
05557.29737.230212.1.1.11-4788	23/02/2012	10880.941603/2012-09	COFINS	4º trimestre de 2011	R\$ 10.617.645,33
24096.65734.230911.1.5.10-0896	23/09/2011	12585.000419/2010-05	PIS/PASEP	1º trimestre de 2009	R\$ 2.491.879,87

13555.59678.230911.1.5.10-2543	23/09/2011	12585.000420/2010-21	PIS/PASEP	2º trimestre de 2009	R\$ 2.390.514,83
03893.69695.230911.1.5.10-9779	23/09/2011	12585.000421/2010-76	PIS/PASEP	3º trimestre de 2009	R\$ 2.871.015,57
17868.20260.230911.1.5.10-3955	23/09/2011	12585.000422/2010-11	PIS/PASEP	4º trimestre de 2009	R\$ 2.674.410,14
10827.77506.230911.1.5.10-7200	23/09/2011	12585.000425/2010-54	PIS/PASEP	1º trimestre de 2010	R\$ 2.736.190,22
07626.01143.230911.1.5.10-4200	23/09/2011	12585.000426/2010-07	PIS/PASEP	2º trimestre de 2010	R\$ 2.699.738,93
38546.25680.230911.1.5.10-5953	23/09/2011	12585.720246/2011-18	PIS/PASEP	3º trimestre de 2010	R\$ 2.844.790,30
34082.36493.230911.1.5.10-9384	23/09/2011	12585.720247/2011-62	PIS/PASEP	4º trimestre de 2010	R\$ 2.580.747,22
32511.87249.131011.1.5.10-7183	13/10/2011	12585.720248/2011-15	PIS/PASEP	1º trimestre de 2011	R\$ 2.814.516,75
41139.21746.131011.1.5.10-0233	13/10/2011	10880.941600/2012-67	PIS/PASEP	2º trimestre de 2011	R\$ 2.228.879,87
21819.45239.211011.1.1.10-0773	21/10/2011	10880.941602/2012-56	PIS/PASEP	3º trimestre de 2011	R\$ 2.612.604,73
01110.70903.230212.1.1.10-0692	23/02/2012	10880.941604/2012-45	PIS/PASEP	4º trimestre de 2011	R\$ 2.321.584,30

O Termo de Verificação Fiscal demonstra que os lançamentos ora analisados resultam das glosas efetuadas nos PER/DCOMP correlatos, conforme trecho (fl. 14501):

3. (...) lavramos este auto de infração com o objetivo de dar execução às glosas efetuadas por esta Fiscalização em parte do crédito pleiteado por meio dos PER ora mencionados, bem como para constituir o crédito tributário oriundo da insuficiência de recolhimento das contribuições e da aplicação da multa isolada prevista no art. 74, § 15, da Lei nº 9.430, de 1996, decorrentes das glosas supracitadas. Segue planilha com sumário dos PER transmitidos, objetos do presente exame.

Como mencionado, no julgamento da impugnação, a 2ª Turma da DRJ/REC, por meio do Acórdão nº 11-063.336, julgou o feito procedente em parte para:

- (i) Cancelar parcialmente os Autos de Infração, reduzindo as glosas de crédito de PIS e Cofins ao montante efetivamente apurado, com exoneração de R\$ 51.200.606,70, correspondentes a R\$ 42.072.429,49 (Cofins) e R\$

9.128.177,21 (PIS), conforme demonstrativo de redução (colunas "Redução DRJ").

- (ii) Exonerar os valores referentes aos saldos devedores de 07/2010 e 04/2011, totalizando R\$ 2.693.419,93, somando-se principal e multa de ofício de 75% (R\$ 1.539.097,10 + R\$ 1.154.322,83).
- (iii) Cancelar integralmente a multa isolada referente ao ressarcimento indeferido, no montante de R\$ 34.321.753,14 (fato gerador em 01/08/2013), em razão da revogação do § 15 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 pela MP nº 668/2015, convertida na Lei nº 13.137/2015, aplicando-se a retroatividade benigna (art. 106, II, "a", CTN).

Com relação ao primeiro e ao segundo ponto, ao se analisar a decisão recorrida, verifica-se que esta se limitou a refletir, nos presentes autos, os resultados apurados nos processos de compensação examinados paralelamente pela fiscalização e julgados pela mesma unidade. Em outras palavras, a instância a quo restringiu-se a ajustar o lançamento em conformidade com os créditos reconhecidos nos PER/DCOMP correlatos, sem promover análise autônoma sobre a totalidade das glosas discutidas. Vejamos:

No mérito, os valores dos dois Autos de Infração por glosas de créditos e saldos devedores devem ser reduzidos na proporção das reduções das glosas determinadas por esta 2ª Turma, ao julgar os 24 processos de PER/DCOMP dos períodos de apuração de 2009 a 2011 (em relação aos períodos de 2008, cujos Autos integram o processo nº 19515.722826/2012-01, também se aplica decisão semelhante).

A fiscalização verificou que a contribuinte se creditou indevidamente de créditos das duas Contribuições, por estarem em desacordo com os preceitos legais, apurando glosas de créditos nas aquisições no mercado interno (item 2 dos dois Autos de Infração por insuficiência de recolhimento – um do PIS, outro da Cofins) e no mercado externo (item 2 dos mesmos Autos), além de saldos devedores nos períodos de apuração 07/2010 e 04/2011 (item 1 dos dois Autos, cujos valores foram lançados com juros de mora e multa de ofício nº percentual de 75%).

(...)

Tendo os valores das glosas sido reduzidos por esta 2ª Turma ao apreciar as Inconformidades dos processos de PER/DCOMP, **cabe aqui replicar os julgamentos daqueles, cuja fundamentação é aqui adotada na totalidade.** Como os Autos de Infração decorrem das glosas de créditos de PIS e Cofins naqueles, a mesma interpretação se impõe aqui, tudo conforme os fundamentos dos 24 Acórdãos prolatados por esta 2ª Turma em 24 de maio de 2017, com a ementa seguinte **(deixo de transcrever os fundamentos desses Acórdãos, que aqui ficam incorporados como se transcritos estivessem; transcrevo a ementa do Acórdão nº 11-056.047, processo nº 12585.000419/2010-05, relativo ao PIS, 1º trimestre de 2009, cuja cópia junto às fls. 20623/20694 do presente processo e cujos**

fundamentos se repetem nos demais processos dos trimestres de 2009, 2010 e 2011):

(...)

Depois de julgar os 32 processos de PER/DCOMP, este Colegiado enviou à origem o presente e o de nº 19515.722826/2012-01, para que os valores das glosas de créditos de cada Contribuição fossem recompostos levando-se em conta a redução decidida naqueles julgamentos (ver, no presente, a Resolução nº 11-002.017, de 31/05/2017, relativa à segunda diligência, às fls. 20568/20571). A recomposição, para os 24 processos dos anos de 2009, 2010 e 2011, está consolidada no Termo de Informação Fiscal de fls. 20580/20581. Os valores das glosas levantados na segunda diligência contêm erros, no entanto, pelo que devem ser desprezados. Os valores corretos das glosas a serem mantidos nos Autos de Infração são aqueles que refletem, com exatidão, os julgamentos nos processos de PER/DCOMP, tudo conforme os números levantados na primeira diligência e consolidados no demonstrativo que ora anexo aos autos (arquivo não-paginável LIQUIDAÇÃO DRJ).

Para elaborar o referido demonstrativo extraí os dados da PLANILHA GERAL DE CRÉDITOS: a inicial, de fls. 14381/14500, com base na qual foram lançados os valores dos Autos de Infração, e a da primeira diligência, de fls. 20365/20484, esta já referendada nos julgamentos dos processos de PER/DCOMP. Da subtração entre os valores glosados iniciais de PIS e Cofins, assentados nos Autos de Infração, e os diminuídos conforme a primeira diligência, resultaram os montantes reduzidos no presente julgamento, que constam da coluna REDUÇÃO DRJ, planilha FINAL COFINS PIS 2008-2011 do arquivo não-paginável LIQUIDAÇÃO DRJ.

Quanto aos valores dos saldos devedores remanescentes de Cofins e PIS no período de apuração 04/2011 (em 07/2010 os valores das duas Contribuições inicialmente lançados por insuficiência de recolhimento foram zerados e, em vez de saldos devedores, passou a haver saldos credores, como se vê nas fls. 20575 e 20576), não merecem nesta oportunidade mais qualquer ajuste, correspondendo aos seguintes: R\$ 135.601,77 no Auto de Infração da Cofins e R\$ 22.019,04 no do PIS (fl. 20526, item 233).

Quanto a estes pontos, entendo que andou bem a DRJ.

Explico.

No regime não cumulativo do PIS e da Cofins, o contribuinte apura mensalmente o valor devido das contribuições e, na mesma operação escritural, compensa esse montante com os créditos expressamente admitidos pela legislação.

Assim, ao identificar eventual utilização de créditos indevidos — seja por falta de enquadramento legal, ausência de documentação idônea, ausência de correlação com a atividade

ou outro motivo previsto em lei — a autoridade fiscal está obrigada a promover a glosa desses créditos.

A glosa, portanto, consiste no não reconhecimento do crédito apropriado indevidamente, o que implica a recomposição da base de cálculo das contribuições e a reconstituição do valor devido. Em outras palavras, a glosa retira da escrita fiscal créditos considerados inaptos, fazendo com que o valor do débito originalmente compensado com tais créditos retorne à apuração da contribuição devida.

Somente após essa recomposição é que a fiscalização verifica a existência de saldo devedor. Havendo valor remanescente a pagar, formaliza-se o lançamento por meio de Auto de Infração, com a cobrança do tributo, acrescido de multa de ofício e juros. Não havendo saldo, constitui-se o crédito para fins de recomposição da escrita, sem exigibilidade de pagamento, em conformidade com a sistemática da não cumulatividade.

Dessa forma, o mérito relativo à legitimidade ou não dos créditos foi analisado nos processos específicos de compensação, devendo o seu resultado apenas repercutir no montante eventualmente exigido ou exonerado nestes autos, tal como procedeu a DRJ.

Com relação ao terceiro ponto – cancelamento integralmente a multa isolada referente ao ressarcimento indeferido – também assiste razão a DRJ.

A penalidade em questão foi aplicada com fundamento no § 15 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, o qual previa multa sobre créditos objeto de pedidos de ressarcimento posteriormente indeferidos. Ocorre que referido dispositivo foi expressamente revogado pelo art. 4º, II, da Medida Provisória nº 668/2015, posteriormente convertida na Lei nº 13.137/2015, deixando, assim, de existir no ordenamento jurídico.

Diante dessa revogação, incide o princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, II, “a”, do CTN, segundo o qual a lei tributária deve retroagir quando deixar de considerar um ato como infração.

Assim, correta a decisão da DRJ, uma vez que a penalidade, amparada em dispositivo legal revogado, não encontra mais suporte normativo, razão pela qual não poderia subsistir, impondo-se o seu cancelamento integral, nos termos do art. 106, II, “a”, do CTN.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

II) Recurso Voluntário

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

II.I. Da alegação de duplicidade de exigência (*bis in idem*)

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização, para chegar aos valores passíveis de ressarcimento e/ou compensação, deduziu os valores apurados de crédito para o período em questão das contribuições apuradas. No entanto, no presente caso, em razão

do reconhecimento apenas parcial dos créditos alegados durante o período fiscalizado, não tendo sido possível realizar a integralidade das deduções pretendidas pelo interessado nos meses de julho de 2010 e abril de 2011, entendeu pela necessidade de constituição do presente Auto de Infração para a cobrança da diferença.

O contribuinte, por sua vez, sustenta que tal procedimento acarreta a cobrança em duplicidade das contribuições, uma vez que as glosas de créditos de PIS e Cofins tratadas no presente Auto de Infração seriam idênticas às analisadas nos 24 processos administrativos relativos aos PER/DCOMP.

Com razão à Recorrente.

Antes de adentrar as especificações do caso concreto, cumpre destacar a diferença entre constituição e exigência do crédito tributário.

Como se sabe, a constituição do crédito ocorre por meio do lançamento, obrigação da Administração Tributária, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Quando se trata especificamente das contribuições ao PIS e à Cofins no regime da não-cumulatividade, instituído pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, é necessária uma distinção entre a apuração da contribuição devida e o desconto de créditos. Conforme dispõe os arts. 2º e 3º desses diplomas legais, do valor apurado a título de contribuição devida é possível descontar os créditos expressamente autorizados pela legislação.

O desconto dos créditos, apesar de se tratar de operação meramente escritural, não pode ser confundido como o momento da apuração do tributo devido e de constituição formal do crédito tributário. A lei é clara ao dispor, em seu art. 1º, que o fato gerador das contribuições é a receita bruta auferida pela pessoa jurídica. Somente após a determinação do valor devido – decorrente da ocorrência do fato gerador – é que a legislação permite o desconto por meio de crédito admitidos.

Assim, o lançamento do crédito tributário deve decorrer apenas de eventual receita omitida, representativa do fato gerador. O abatimento de créditos, por sua vez, constitui etapa subsequente ao eventual lançamento realizado, voltada à apuração do montante final ao ser exigido/cobrado do contribuinte, não interferindo no ato constitutivo do crédito tributário em si.

No presente caso, não houve qualquer alteração no valor das contribuições devidas, regularmente confessadas, que pudesse justificar a lavratura de novo lançamento de ofício. A

divergência apontada pela fiscalização restringe-se exclusivamente ao reconhecimento parcial de créditos vinculados aos mesmos períodos de apuração e aos mesmos fatos já analisados no âmbito dos processos administrativos de PER/DCOMP, circunstância que não altera a base de cálculo das contribuições devidas e, por conseguinte, não autoriza a constituição de novo crédito tributário.

Tal conclusão decorre do próprio conteúdo do Termo de Verificação Fiscal, do qual se extrai que o procedimento fiscal não teve por objeto a apuração de receitas omitidas, nem a identificação de fatos geradores distintos, mas tão somente a reanálise de créditos previamente discutidos. Inexiste, portanto, qualquer nova materialidade tributável que legitime o lançamento de ofício, razão pela qual o Auto de Infração revela-se desprovido de suporte fático e jurídico.

Ao proceder à constituição do crédito tributário nessas condições, a autoridade fiscal acabou por incorrer em duplicidade de exigência (*bis in idem*), na medida em que o crédito referente às contribuições principais já havia sido formalmente confessado e constituído pelo próprio contribuinte, encontrando-se apto, inclusive, à cobrança direta mediante inscrição em Dívida Ativa, se assim entendesse a Administração.

Diante desse contexto, a atuação fiscal deveria ter-se limitado à exigência da multa isolada, sendo manifestamente indevida a constituição de novo crédito tributário para exigir as diferenças glosadas como se representassem contribuições principais.

Dessa forma, impõe-se o provimento do Recurso Voluntário, com o consequente cancelamento integral da exigência fiscal.

III) Dispositivo

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração e negar provimento ao Recurso de Ofício.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara