



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10508.720103/2014-46
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-002.431 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 12 de março de 2024
Recorrente RC COMPRA DE CACAU LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/09/2010

LIMITES DO LITÍGIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

A fase contenciosa do processo administrativo fiscal somente se instaura em face de impugnação ou manifestação de inconformidade que tragam, de maneira expressa, as matérias contestadas, explicitando os fundamentos de fato e de direito, de modo que os argumentos submetidos à primeira instância é que determinarão os limites da lide. Nesse contexto, ressalvadas as matérias de ordem pública, ocorre a preclusão em relação às demais, quando não suscitadas em impugnação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Data do fato gerador: 30/09/2010

PIS/COFINS. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DECLARAÇÕES. RETIFICAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS e da COFINS está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos períodos de apuração, demonstrando os créditos e os saldos credores, ou excepcionalmente, no âmbito da atividade probatória no processo administrativo fiscal, da apresentação de provas que demonstrem inequivocamente não só a existência dos créditos pleiteados, como também de que não houve sua utilização.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/09/2010

LEGISLAÇÃO CORRELATA. APLICAÇÃO.

Dada a correlação entre as normas que regem as contribuições, aplicam-se, na íntegra, as mesmas ementas e conclusões da COFINS ao PIS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer dos argumentos quanto ao não cabimento da multa ofício, dada a ocorrência de preclusão dessa matéria, visto que não arguida em primeira instância, e, na parte conhecida, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Junior (suplente convocado(a)), Bruno Minoru Takii, Francisca Elizabeth Barreto, Laura Baptista Borges, Wilson Antônio de Souza Côrrea, João José Schini Norbiato (Presidente).

Relatório

Por economia processual e, sobretudo, por bem sintetizar os eventos processuais até a apresentação da impugnação, reproduzo a seguir o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG):

Trata-se de Autos de Infração - AI por meio dos quais se exigem contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora.

Termo de Encerramento de Ação Fiscal

Por meio do Termo de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 106/114 a Autoridade lançadora esclarece que:

- A **empresa é optante pelo lucro real** e está obrigada a entregar sua contabilidade em meio digital, via SPED.

- A Fiscalizada informou que **utiliza a suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.**

- A suspensão do PIS e da Cofins na venda do cacau em amêndoas efetuadas por cerealistas só pode ser aplicada nas condições previstas no art. 4º da IN SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, ou seja, nas vendas efetuadas a **pessoas jurídicas que apurem o imposto de renda pelo lucro real, exerçam atividade agroindustrial e utilizem o produto adquirido como insumo.** É vedada a suspensão quando a aquisição for destinada a revenda.

- De posse das notas fiscais de saída emitidas pelo contribuinte elaborou-se a tabela de vendas por adquirente, conforme abaixo:

ADQUIRENTE	ATIVIDADE	TOTAL
AMAZONBAHIA LTDA.	COMERCIO ATACADISTA	83.000,00
DELFI CACAU BRASIL LTDA.	AOROINDUSTRIA	4.593.790,55
JOANES INDUSTRIAL AS	AGROINDÚSTRIA	9.335.750,34
NESTLE BRASIL LTDA	AGROINDÚSTRIA	1.174.383,00
	TOTAL DE VENDAS EM 2010:	15.186.923,89

- A suspensão prevista na Lei nº 10.925, de 2004 e na IN SRF nº 660, de 2006, **só valem para as vendas efetuadas à DELFI CACAU, à JOANES e à Nestle, que são agroindústrias.** As vendas efetuadas à empresa AMAZONBAHIA, por ter a

mesma atividade da empresa vendedora, não têm direito à suspensão e devem ser tributadas normalmente pelo PIS e pela Cofins.

- **Uma única venda foi realizada à AMAZONBAHIA, por meio da nota fiscal de nº 2494, emitida em 15/09/2010 (doc 14).**

- Como a empresa utiliza a sistemática de apuração não cumulativa na apuração do PIS e da Cofins, intimamos a empresa, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 003, a **indicar nas notas fiscais de entrada a origem do cacau vendido para a AMAZONBAHIA, visando ao possível aproveitamento do crédito na entrada.**

- Em 24/02/2014 o contribuinte compareceu ao Setor de Fiscalização e apresentou declaração identificando as notas fiscais de nºs 2453, 2454, 2459, 2468, 2473, 2475, 2476 e 2478 como sendo as entradas referentes ao cacau vendido a AMAZONBAHIA (doc 10). Todas as notas são de compra de cacau de fornecedores pessoas físicas.

- A regra geral do sistema não-cumulativo é o não aproveitamento de crédito nas aquisições e pagamentos a pessoas físicas, conforme inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003. A exceção a tal regra foi prevista no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 e no art. 5º da IN SRF nº 660, de 2006 (crédito presumido sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM 18.01 (cacau em amêndoas), dentre outras.

- Como o contribuinte é revendedor da mercadoria e não produtor, não tem direito ao crédito presumido nas aquisições de cacau de pessoa física. Atente-se, ainda, que o produto adquirido da pessoa física deve se enquadrar como insumo para a adquirente.

- Conclui-se, portanto, que a venda de mercadorias no valor de R\$ 83.000,00, realizada no mês de setembro de 2010, à empresa AMAZONBAHIA, deve ser tributada pelo PIS e pela Cofins no regime não-cumulativo, em virtude da empresa ser optante pelo Lucro Real. Como os produtos vendidos foram adquiridos de pessoas físicas, não geram créditos na entrada.

Impugnação

Cientificada pessoalmente dos lançamentos em 11/03/2014 (fls. 115 e 120) a Autuada apresentou, em 09/04/2014, a impugnação de fls. 134/137 aduzindo, em síntese, que:

- Possui outras compras cujo crédito de PIS e Cofins não foi levado em consideração pelo Fisco quando da autuação, visto que apurou os tributos apenas na saída, sem seguir o regime da não-cumulatividade, conforme determina a legislação de regência.

- Assim é que, se analisado o Exercício de 2010, conforme documento anexo, nota-se créditos de PIS no valor de R\$ 2.767,05 e de Cofins no valor de R\$ 12.745,20. Igualmente, se analisado o Exercício de 2009 encontrar-se-á crédito de PIS no valor de R\$ 446,66 e de Cofins no valor de R\$ 2.057,32.

- Como o regime não-cumulativo implica garantia constitucional e legal na utilização dos créditos nas entradas dos produtos e como todos encontram-se devidamente comprovados, conforme os anexos, pede-se a consideração dos aludidos créditos para abatimento dos débitos, uma vez que não há qualquer impedimento legal nesse sentido.

- O contribuinte pode compensar débitos próprios com créditos de qualquer tributo administrado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB passível de restituição ou compensação. É que o crédito relativo a tributo administrado pela RFB, conforme legislação de regência, é passível de compensação com o acréscimo de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic)

para títulos federais, acumulados mensalmente e com juros de 1% (um por cento) no mês.

Ao fim, pleiteia que haja compensação dos valores apurados pela Fiscalização com os créditos das notas fiscais catalogadas nos anexos, a fim de que o regime da não-cumulatividade seja obedecido, uma vez que o crédito é plenamente devido por força da legislação de regência.

[grifo nosso]

Ao deliberar acerca da impugnação (acórdão n.º **02-100.968**, às fls. 170/175), a **6ª Turma da DRJ/BHE**, por unanimidade de votos, julgou-a improcedente, mantendo o crédito tributário exigido. O acórdão do colegiado a quo recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 30/09/2010

COMPENSAÇÃO. DEMONSTRATIVOS DE APURAÇÕES DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS ZERADOS. DESCABIMENTO.

A possibilidade de compensação prevista no art. 16 da Lei n.º 11.116, de 2005, refere-se ao saldo credor acumulado ao final de cada trimestre, decorrente da manutenção de créditos vinculados a operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência. Se o contribuinte entrega os Demonstrativos de Apurações de Contribuições Sociais - DACON zerados, com ausência de apuração de créditos e das informações acerca das receitas de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, descabe a compensação do suposto saldo credor de Cofins com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/09/2010

COMPENSAÇÃO. DEMONSTRATIVOS DE APURAÇÕES DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS ZERADOS. DESCABIMENTO.

A possibilidade de compensação prevista no art. 16 da Lei n.º 11.116, de 2005, refere-se ao saldo credor acumulado ao final de cada trimestre, decorrente da manutenção de créditos vinculados a operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência. Se o contribuinte entrega os Demonstrativos de Apurações de Contribuições Sociais - DACON zerados, com ausência de apuração de créditos e das informações acerca das receitas de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, descabe a compensação do suposto saldo credor de PIS com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/09/2010

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. COMPETÊNCIA E RITO.

A apreciação do pedido de compensação é de competência da Delegacia da RFB que jurisdiciona o domicílio fiscal do contribuinte e tem rito próprio, atualmente regulado pela Instrução Normativa - IN RFB n.º 1717, de 17 de julho de 2017, não sendo viável o encontro de contas no bojo do processo administrativo fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Não conformado com esta r. decisão, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário (fls. 61/67) em que:

- Alega possuir créditos extemporâneos decorrentes da aquisição de produtos (cacau em amêndoas) que foram vendidos no mercado interno, sem tributação (vendas para agroindústria), sendo passíveis de compensação do PIS e da COFINS, nos termos do que dispõe o art. 16, I e II, da Lei n.º 11.116, de 2005;
- Argumenta que, de acordo com a lei, o aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS e da COFINS não depende da retificação de declarações. Cita decisões desse Conselho para amparar sua tese;
- Assevera que as orientações contidas no manual de preenchimento do EFD Contribuições corroboraram esse entendimento;
- Defende que a própria decisão recorrida permitiu a compensação pleiteada. Nesse diapasão, reitera o pedido de compensação a este Conselho;
- Por fim, pugna que a multa de ofício aplicada pela fiscalização é indevida, pois, em seu entendimento, em nenhum momento descumpriu a lei. Nesse sentido, invoca o disposto no parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional para amparar o pedido de que a multa seja afastada.

Recebido o recurso, o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João José Schini Norbiato, Relator.

1. Da competência para julgamento do feito

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF n.º 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

Não obstante o recurso seja tempestivo, entendo que ele deve ser conhecido apenas parcialmente, dadas as razões a seguir expostas.

2.1. Não cabimento da multa de ofício

Em tópico da peça que recursal que carrega o título acima, a Recorrente suscita, como argumento subsidiário, a inaplicabilidade da multa de ofício no caso concreto.

Ocorre que, conforme pode ser constatado no relatório desse acórdão ou mesmo em consulta ao teor da impugnação (fls. 134/137), o sujeito passivo não chega a tratar desse ponto especificamente em primeira instância. Com efeito, na peça defensória, o único trecho em que há menção ao termo “multa” é o seguinte (fls. 135):

A autuação, conforme se pode verificar, constatou a total existência de boa-fé e lisura do contribuinte quanto o tema envolveu a correta escrituração, bem como os elementos envolvendo a difícil atividade de agir corretamente na tributação com base no lucro real. Isso, por si só, revela a existência dos elementos garantidores da inexistência de qualquer mácula a revelar a necessidade de **multa abusiva** ou qualquer outra cobrança que nivele o contribuinte sob comento com os demais, que se envolvem em atividades com o fim de postergar o pagamento do tributo.

Vê-se, portanto, que se trata apenas de uma menção *en passant*, que não chega a contestar especificamente a aplicação da multa de ofício e muito menos traz fundamentos nesse sentido. Logo, em verdade, este é um ponto que só veio a ser aventado em sede de Recurso Voluntário.

Nesse contexto, imperioso lembrar que ocorre a preclusão quanto às matérias não suscitadas na impugnação. Isso se deve ao fato de que, nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto nº 70.235/72, a fase contenciosa do processo administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a impugnação que traga as matérias expressamente contestadas, com os fundamentos de fato e de direito, de maneira que os argumentos submetidos à primeira instância é que determinarão os limites da lide.

Assim, por consequência lógica, não que há que se falar em reforma daquilo que, por ausência de efetiva impugnação, sequer chegou a ser apreciado pelo colegiado a quo. Nesse diapasão, o efeito devolutivo do recurso somente pode dizer respeito ao que foi decidido em primeira instância. Portanto, matéria não impugnada escapa à competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, *ex vi* do art. 25 do Decreto nº 70.235/72, circunscreve-se ao julgamento de "*recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial*".

Por tudo isso, julgo que não cabe ao colegiado conhecer desse ponto, motivo pelo qual passo à análise das demais razões de recurso contidas na peça recursal.

3. Da possibilidade de aproveitamento de crédito extemporâneo e da desnecessidade de retificação dos Demonstrativos de Apurações de Contribuições Sociais – DACON zerados.

Nas razões de recurso contidas no tópico da peça recursal que leva o título acima, o sujeito passivo não se insurge quanto às constatações que a fiscalização registrou no TERMO DE ENCERRAMENTO DA AÇÃO FISCAL (fls. 106/114), e que redundaram, *ipso facto*, na exigência de crédito tributário contida nos autos de infração às fls. 115/119 (PIS) e às fls. 120/124 (COFINS). Em verdade, da leitura dos argumentos recursais, conclui-se que a pretensão da Recorrente é, em síntese, compensar o débito apurado pela fiscalização com alegados créditos na aquisição de cacau em amêndoas, que a Recorrente classifica como sendo **extemporâneos**. Isso fica expresso no parágrafo que fecha o tópico, *in verbis*:

Por fim, o próprio Relator sabiamente apontou que “...Impugnante teria direito de compensar créditos com base nas notas fiscais apresentadas, uma vez que tais notas referem-se à aquisição de produtos (cacau em amêndoas) que foram vendidos no mercado interno, ao que parece, sem tributação (vendas para agroindústria), sendo passíveis de compensação ou de ressarcimento, nos termos do que dispõe o art. 16, I e II da Lei nº 11.116, de 2005”. **Ora, se a própria decisão permite aludida compensação, reitera-se aqui esse pedido a fim de que não haja qualquer dano ao Contribuinte, até porque não agiu com má-fé a ponto de prejudicar o Erário.**

[grifo nosso]

Em relação a esse ponto, a primeira observação que impende ser feita é que a afirmação de que a “**própria decisão permite aludida compensação**” não reflete o que fora decidido pelo colegiado a quo. Vejamos:

2) **Poder-se-ia cogitar** que a Impugnante teria direito de compensar créditos com base nas notas fiscais apresentadas, uma vez que tais notas referem-se à aquisição de produtos (cacau em amêndoas) que foram vendidos no mercado interno, ao que parece, sem tributação (vendas para agroindústria), sendo passíveis de compensação ou de ressarcimento, nos termos do que dispõe o art. 16, I e II da Lei nº 11.116, de 2005.

Observo, **todavia, que a compensação é forma extintiva de débitos/créditos facultada ao contribuinte, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que reclama a apresentação de uma declaração (DCOMP) a ser apreciada por servidor competente da Delegacia da RFB** que jurisdiciona o domicílio fiscal do contribuinte e cujo rito está regulado, atualmente, na Instrução Normativa - IN RFB nº 1717, de 17 de julho de 2017.

[grifo nosso]

Pela escolha de palavras do ilustre relator do aresto da câmara baixa, vê-se que no primeiro parágrafo supra, a existência de crédito compensável foi tratada apenas em hipótese. Já no parágrafo seguinte, o relator deixa claro que eventual compensação deveria ser submetida ao crivo da unidade de origem da Receita Federal do Brasil, que é quem detém a competência legal para o recebimento e a análise de pedidos desse tipo.

Uma segunda observação é quanto à classificação dos créditos que a Recorrente afirma possuir, que, segundo ela, seriam créditos extemporâneos, e cujo aproveitamento, no seu entender, independeria de qualquer retificação de declaração.

Na peça recursal, se constata que os argumentos quanto à desnecessidade de retificação de declarações foram direcionados a contrapor o entendimento do colegiado a quo de que, por estarem “zerados”, os DACONs de 2010 não evidenciavam a existência dos créditos alegados. Na bem da verdade, necessário dizer que a câmara baixa nem mesmo chega a tratar da necessidade de retificação de declarações, apenas destaca que elas não apontam a existência do crédito; até porque, em sua impugnação, o sujeito passivo não trata como extemporâneos os créditos que afirma possuir.

Por estarem zerados os DACONs, também não vislumbro qualquer falha da fiscalização quanto ao não abatimento de um possível crédito acumulado. No mais, quando chamado a prestar informações e a indicar possíveis créditos, o sujeito passivo apresentou notas fiscais de aquisições para as quais não há previsão legal para apuração de direito creditório. Somente em impugnação, foram indicadas as notas fiscais das quais agora se reclama a existência de crédito.

Assim, é de se inferir que, em uma evolução do argumento, a Recorrente estaria a afirmar que possui créditos de outros períodos que não foram informados nos DACONs correspondentes e que esses demonstrativos não foram retificados (por isso “zerados”, nos dizeres do ilustre relator). No mais, na esteira desse relato, defende que são créditos extemporâneos e que para o aproveitamento destes é dispensável a retificação das declarações dos períodos originais a que se referem.

Nesse ponto, é que adentramos à análise dos pretensos créditos extemporâneos que a Recorrente reclama possuir.

No recurso voluntário o sujeito passivo não destaca expressamente, mas a partir da manifestação de inconformidade e do acórdão recorrido, somos informados que os suscitados créditos seriam provenientes da aquisição de mercadorias (cacau em amêndoas) da pessoa jurídica R. J. Agropecuária Ltda – ME, conforme as notas fiscais juntados aos autos às fls. 141/160, as quais encontram-se elencadas nas planilhas de fls. 141 e 153, que apresentam o seguinte teor:

CRÉDITOS NA COMPRA DE MERCADORIAS

NF	FATO GERADOR	VALOR CONTÁBIL	PIS 1,65%	COFINS 7,60%	OBSERVAÇÕES
47	maio-10	8.300,00	136,95	630,80	
48	junho-10	18.200,00	300,30	1.383,20	
51	julho-10	25.800,00	425,70	1.960,80	
61	outubro-10	10.600,00	174,90	805,60	
62	novembro-10	30.400,00	501,60	2.310,40	
63	novembro-10	7.900,00	130,35	600,40	
64	novembro-10	24.000,00	396,00	1.824,00	
6S	novembro-10	7.900,00	130,35	600,40	
66	dezembro-10	13.000,00	214,50	988,00	
60	setembro-10	5.000,00	82,50	380,00	
59	setembro-10	16.600,00	273,90	1.261,60	
Totais		167.700,00	2.767,05	12.745,20	

CRÉDITOS NA COMPRA DE MERCADORIAS

NF	FATO GERADOR	VALOR CONTÁBIL	PIS 1,65%	COFINS 7,60%	OBSERVAÇÕES
1	maio-09	2.400,00	39,60	182,40	
2	maio-09	1.640,00	27,06	124,64	
3	junho-09	4.200,00	69,30	319,20	
4	junho-09	4.400,00	72,60	334,40	
6	junho-09	4.250,00	70,13	323,00	
10	julho-09	2.640,00	43,56	200,64	
11	julho 09	4.020,00	66,33	305,52	
510	agosto-09	3.520,00	58,08	267,52	
Totais		27.070,00	446,66	2.057,32	

De início, é preciso delimitar bem a discussão; créditos extemporâneos, pela acepção técnica do conceito, é “aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado”. A respeito da apuração e registro dos créditos extemporâneos do PIS, o Guia Prático da EFD Contribuições¹ esclarece o seguinte:

Registro 1101: Apuração de Crédito Extemporâneo - Documentos e Operações de Períodos Anteriores – PIS/Pasep

Crédito extemporâneo é aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado. **O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 2010, a PJ deverá detalhar suas operações através deste registro.**

Este registro deverá ser utilizado para detalhar as informações prestadas no campo 07 do registro pai 1100.

ESCLARECIMENTOS IMPORTANTES QUANTO A NÃO VALIDAÇÃO DE REGISTROS DE CRÉDITOS EXTEMPORANEOS, A PARTIR DE AGOSTO DE 2013.

1. **Os registros para informação extemporânea de créditos** (registros 1101, 1102, 1501, 1502) e de contribuições (1200, 1210, 1220 e 1600, 1610, 1620), passíveis de escrituração para os fatos geradores ocorridos até 31/07/2013, tanto na versão 2.04a como na nova versão 2.05, **tinha a sua justificativa de escrituração apenas para os casos em que o período de apuração a que dissesse respeito a operação/documento fiscal, geradora de contribuição ou crédito, ainda não informada em escrituração já transmitida, não pudesse ser mais objeto de retificação, por ter expirado o prazo de retificação até então vigente na redação original da IN RFB 1.252/2012 (retificação até o término do ano calendário seguinte ao que se refere a escrituração original)**, conforme consta orientação no próprio Guia Prático da Escrituração, de que estes registros só deveriam ser utilizados, na impossibilidade de retificar as escriturações referentes às operações ainda não escrituradas.

2. **Com o novo disciplinamento referente à retificação da EFD-Contribuições determinado pela IN RFB nº 1.387/2013, permitindo a escrituração e transmissão de arquivo retificador no prazo decadencial das contribuições, ou seja, em até cinco anos, a contar do período de apuração da EFD-Contribuições a ser retificada, deixa de ter qualquer fundamento de aplicabilidade e de validade os**

¹ Guia Prático da EFD Contribuições – Versão 1.35. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/5836>

referidos registros, uma vez que todas as normas editadas pela Receita Federal quanto às obrigações acessórias, inclusive as do Sped, estabelece o instituto da retificação, para o contribuinte acrescentar, informar, registrar, sanear, qualquer fato que deveria ser incluído na declaração/escrituração original, conforme prazo e condições de retificação definidos para cada obrigação acessória.

3. No tocante à EFD-Contribuições, o prazo em vigor para retificação é agora de cinco anos, de forma que eventual documento ou operação que não tenha sido devidamente escriturado em qualquer escrituração dos anos de 2011, 2012 ou 2013, podem agora ser regularizados, mediante a retificação da escrituração original correspondente, nos Blocos A, C, de F.

[grifo nosso]

Além da definição do que é crédito extemporâneo, extrai-se do excerto acima que, por um motivo normativo, o qual desencadeava uma restrição operacional, havia previsão de um registro próprio na EFD para a informação de créditos de períodos anteriores, passando-se, possivelmente, a impressão de que isso seria a praxe para a declaração desses créditos. No entanto, como o guia da EFD bem esclarece, esse registro servia para os casos em que a retificação da escrituração já não era mais possível, embora o direito ao crédito ainda não houvesse decaído, já que havia um descasamento entre o prazo para retificação da escrituração (até o término do ano calendário seguinte ao que se refere a escrituração original) e o prazo decadencial (cinco anos do período a que se refere o crédito).

Atualmente, com a mudança da norma em relação ao prazo para a retificação da escrituração, igualando-o ao prazo decadencial, o posicionamento da administração tributária é de que os registros para informação extemporânea de créditos perderam o fundamento de aplicabilidade e de validade, devendo ser realizada a retificação da escrituração atinente ao período de referência do crédito extemporâneo.

No que tange à jurisprudência deste Conselho, identificamos duas correntes conflitantes, inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais, quanto aos requisitos que o contribuinte precisa cumprir para o aproveitamento desses créditos. Uma delas é a que entende ser indispensável a retificação de DACTON e DCTF para o aproveitamento de créditos extemporâneos (v.g. acórdãos 9303-010.080; 9303-011.300 e 9303-013.263). A outra encampa uma posição oposta e entende pela desnecessidade da retificação dos demonstrativos para que os créditos de períodos anteriores sejam aproveitados (v.g. 9303-012.977, 9303006.248 e 9303-009.893).

Cumprе salientar que mesmo para a corrente que admite a desnecessidade de retificação das declarações, o reconhecimento do crédito extemporâneo depende da comprovação de que o contribuinte que não utilizou o crédito em períodos anteriores e, é claro, que o direito creditório existe. Vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

[...]

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. SEM NECESSIDADE PRÉVIA DE RETIFICAÇÃO DO DACTON. POSSIBILIDADE.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e **demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos**, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte.

(Acórdão **9303-009.893**, de 11 de dezembro de 2019, da **3ª Turma CSRF**, Relator: Demes Brito)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

[...]

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA RETIFICAÇÃO DO DACON.

Desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado pela não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte, **desde que comprovado pelo contribuinte.**

(Acórdão **3301-004.834**, de 24 de julho de 2018, da **3ª Seção de Julgamento / – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**, Relatora: Liziane Angelotti Meira)

Filio-me à parcela que julga ser necessária a retificação de declarações e demonstrativos dos períodos envolvidos, para se evidenciar tais créditos, sobretudo quando se trata de pedidos de ressarcimento/compensação submetidos à fiscalização tributária. Nesse sentido, apenas em casos muito específicos, já dentro da esfera probatória do processo administrativo fiscal, desde que minuciosamente comprovada por outros meios a existência dos créditos e a sua disponibilidade, eles poderiam ser reconhecidos por este Conselho, sem as devidas retificações.

A suma do entendimento quanto à necessidade de retificação encontra-se didaticamente exposta no voto do ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, no acórdão nº 9303-010.080, que, com devida vênia, reproduzo a seguir:

O direito de se aproveitar créditos da COFINS sobre os custos/despesas com insumos utilizados na produção de bens e/ ou na prestação de serviços está previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que assim dispõe:

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

(...);

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

(...).

§ 1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art.2º desta Lei sobre o valor:

(...);

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

(...).

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

(...).

Já o art. 74 da Lei nº 9.430/1996, assim dispõe quanto ao ressarcimento/compensação dos créditos:

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.

(...).

§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição.

(...).

Por sua vez a IN SRF nº 600, de 28/12/2005, que disciplinou o ressarcimento/compensação do saldo credor das contribuições do PIS e da COFINS, ambas com incidência não cumulativa, assim dispõe:

Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

(...).

§ 1º A restituição de que trata o inciso I será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição

constante do Anexo I, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou

(...).

Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.

(...).

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário.

II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação.

Ora, segundo essas normas legais, os créditos da COFINS devem ser apurados mensalmente e deduzidos do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal. Já o crédito não aproveitado no mês, poderá sê-lo nos meses seguintes, sendo que o saldo credor trimestral poderá ser objeto de ressarcimento/compensação, mediante a transmissão de PER/DCOMP.

O instrumento legal para se apuara os créditos da contribuição é o Dacon mensal que deve ser preenchido e transmitido a RFB pelo contribuinte.

Já a IN SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, assim dispõe:

Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores.

(...)

§ 4º A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

(...).

Assim, nos casos em que se deixa de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixa de apropriá-los, é necessário retificar o Dacon relativo ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração. A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

O ressarcimento/compensação de créditos extemporâneos da COFINS é possível, desde que retificados os respectivos Dacon e as DCTF.

Destaque-se que muitas das decisões que entendem pela desnecessidade de retificação de declarações/demonstrativos apoiam tal conclusão na existência de registros próprios no DACON (e posteriormente na EFD) para informação dos créditos extemporâneos. No entanto, como se viu acima, esses registros não têm outro motivo de existir que não uma limitação normativa e operacional que demandava sua utilização em casos pontuais, a qual hoje nem mais persiste.

Outro ponto em que algumas dessas decisões se escorram é o entendimento de que a lei, mais especificamente o § 4º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não imporá qualquer formalidade ao aproveitamento desses créditos, o que implicaria ser descabida a exigência de retificação de declarações. Entendo que essa conclusão parte de uma interpretação um tanto quanto açodada deste dispositivo e não leva devidamente em conta a sua necessária conjugação com outros contidos nessas próprias leis, bem como com aqueles que tratam das obrigações acessórias que envolvem a declaração da contribuição para o PIS e da COFINS (acerca das quais a decisão da CSRF transcrita acima trata muito bem).

Um primeiro motivo para assim concluir é que o § 4º do art. 3º das referidas leis dispõem que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, mas em absoluto, exime o contribuinte de cumprir as obrigações acessórias relacionadas à declaração das contribuições nos períodos de apuração a que se referem. Aliás, acaso assim o fosse, tal dispositivo teria o condão de infirmar por completo as disposições sobre a necessária informação acerca das contribuições dentro dos períodos de apuração dos fatos, já que, uma vez não informados os créditos no período correspondente, o contribuinte poderia sempre informá-los em momento posterior. Essa não parece ser a intenção da norma.

Segundo que, devido à necessária interpretação sistemática do disposto no § 4º do art. 3º com as demais disposições das próprias Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, é preciso conjugá-lo com o § 1º do mesmo artigo, que estabelece que os créditos sobre bens adquiridos para revenda e sobre bens e serviços utilizados como insumo devam ser apropriados no mês em que adquiridos. Assim, embora o § 4º possa ser aplicado aos chamados créditos extemporâneos, é de se concluir qual disposição trata, primordialmente, da autorização de que créditos apurados na escrituração fiscal do mês a que se referem (e que não foram utilizados dentro do próprio período de referência) possam ser transferidos para os períodos subsequentes. Trata-se não do crédito advindo de custos, despesas ou encargos considerados individualmente, mas sim do crédito (saldo credor) ao final do mês de apuração.

Feitas essas considerações, voltemo-nos à análise do caso concreto.

Impende destacar que dos reclamados créditos decorrentes de aquisições de mercadorias, a que dizem respeito as notas fiscais elencadas na tabela acima, apenas parte poderia ser classificada como créditos extemporâneos, em relação ao período de apuração em discussão (setembro de 2010), já que, como se observa, parte das notas é de datas posteriores ao período em

questão, o que não os torna um crédito de período anterior que não foi aproveitado, ou seja, um crédito extemporâneo.

Quanto aos reclamados créditos nas aquisições de mercadorias realizadas até o período de apuração em análise, necessário destacar que, além dos DACONs não evidenciá-los, pois zerados (conforme apontou a DRJ), na esfera do processo administrativo, o sujeito passivo requer compensação mas não demonstra que não houve seu aproveitamento nos períodos de referência, e, por conseguinte, não prova sua disponibilidade para fins de dedução da contribuição para o PIS e da COFINS apurada pela fiscalização em setembro de 2010.

No que tange aos reclamados créditos advindos das aquisições em períodos posteriores, por tudo que fora tratado até então, fica evidente a impossibilidade de classificá-los como créditos extemporâneos, dado que isso fere a própria acepção do conceito.

Quanto a esses, parece-me que o trecho final da decisão recorrida (destacado acima, do qual se remete leitura) contextualiza muito bem a situação, ao **cogitar** a possibilidade de compensação ou ressarcimento nos termos do que dispõe o art. 16, I e II, da Lei nº 11.116, de 2005, visto que as informações dos autos dão conta de que na revenda dos produtos pelo sujeito passivo não há a incidência das contribuições.

Entretanto, como os próprios incisos do art. 16º estabelecem, na compensação e ressarcimento deve ser observada a legislação específica aplicável à matéria, que, em termos práticos, significa que o contribuinte deve submeter um pedido de ressarcimento/declaração de compensação (PERDCOMP) à Secretaria da Receita Federal, nos termos do que determina o art. 74 da Lei nº 9.430/1996, seguindo disposição de norma da própria RFB (vide § 14 do art. 74), que atualmente encontra-se disposta na INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 2055, DE 06 DE DEZEMBRO DE 2021.

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário nesse particular.

Conclusão

Diante do exposto, voto por não conhecer dos argumentos quanto ao não cabimento da multa ofício, dada a ocorrência de preclusão dessa matéria, visto que não arguida em primeira instância, e, na parte conhecida, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato

