



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10805.720071/2015-13
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3401-001.134 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 22 de fevereiro de 2017
Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA - AUTO DE INFRAÇÃO - PIS/PASEP - COFINS - NÃO-CUMULATIVAS
Recorrente INDÚSTRIA DE MÓVEIS BARTIRA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do Colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, para fins de apuração do crédito tido como extemporâneo, e verificação de sua eventual utilização em outros períodos, vencidos os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos e Rodolfo Tsuboi, que propunham o julgamento do processo, no estado em que se encontra.

Rosaldo Trevisan – Presidente

Fenelon Moscoso de Almeida – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Versa o presente sobre **Autos de Infração**, lavrados em 20/01/2015 (fls.¹ 1276/1287) e cientificados em 21/01/2015 (TERMO à fl. 1290/1291) para exigência de Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS não-cumulativas e acréscimos legais, no período de 01/2010 a 12/2010, no valor original de R\$26.725.493,59, por *insuficiências de recolhimentos*, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL - TVF (fls. 1260/1275), em apertada síntese, decorrentes de ***glosas de créditos: extemporâneos*** de aquisições realizadas entre 03/2005 e 03/2007, por *ausência de apuração*, nas DACON dos respectivos períodos de apurações originais; e de ***encargos de depreciação*** de bens do ativo imobilizado, por *ausência de provas*, da aquisição e ativação, quando as notas fiscais e livros contábeis não foram apresentadas, ou indicavam que eram *usados*.

Quanto às ***glosas de créditos extemporâneos***, a acusação fiscal consubstancia-se em ter constatado, *in verbis*:

"No curso da fiscalização, analisando-se os DACON do ano de 2010 enviadas [Dacon], verificou-se que o contribuinte descontou nos meses de janeiro a dezembro de 2010, além dos créditos do próprio período de apuração, créditos de PIS/PASEP e COFINS de 2005 a março de 2007, conforme é demonstrado no quadro abaixo: (...)

Todavia, analisando-se os DACON desses mesmos meses, ou seja, março de 2005 a março de 2007 [Dacon] verificou-se que nestes não havia saldo de créditos a descontar, vez que os totais dos créditos apurados foram descontados no próprio mês, ou no máximo, no mês subsequente, conforme pode ser observado no quadro a seguir: (...)

Diante do exposto, o contribuinte foi intimado, através do item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 2, a apresentar justificativa para o desconto, nos DACON de 2010, de créditos de períodos anteriores, que não foram declarados nos DACON dos respectivos períodos de apuração (...)

Em resposta a esse item da intimação, após duas solicitações de prorrogação de prazo [...], o contribuinte apresentou informação com 26 páginas, além documentos anexos [...], na qual, em síntese, esse assevera que:

- i) Os créditos intimados pela fiscalização eram, de fato, extemporâneos, e se referiam ao período de março de 2005 a março de 2007;*
- ii) Os créditos eram referentes a: aquisição de bens utilizados como insumos, despesas com combustíveis e lubrificantes, manutenção de máquinas, aquisição de serviços de terceiros, e aquisição de imobilizado*
- iii) O contribuinte não retificou os DACON dos respectivos de apuração para inserção desses créditos apurados a posteriori; [...]*

Assim, para utilização dos valores de créditos apurados a posteriori, o contribuinte deveria retificar os DACON dos períodos de apuração

¹ Todos os números de folhas indicados neste documento referem-se à numeração eletrônica do e-processo.

desses créditos, ou seja, o contribuinte deveria ter retificado os DACON do período de março de 2005 a março de 2007. [...]

Por último, o contribuinte alegou, em sua resposta, que o direito ao crédito das contribuições não nasce da retificação dos DACON e que o descumprimento de obrigações acessórias não poderia ter implicação nas obrigações principais

Cabe aclarar que atividade de fiscalização é vinculada à legislação tributária (...)"

Quanto às glosas de encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, a acusação fiscal afirma, *in verbis*:

"Desse modo, por não ter apresentado os documentos fiscais que serviram de base para apropriação de créditos das contribuições com base nos encargos de depreciação, esses créditos também foram glosados pela fiscalização.

Ainda efetuando a análise dos documentos apresentados, a fiscalização verificou que algumas das notas fiscais apresentadas se referiam a aquisição de bens usados (...).

Ocorre que a Instrução Normativa SRF nº 457/2004, em seu artigo 1º, §3º, II abaixo transcrito, veda a apropriação de créditos de depreciação no caso de aquisição bens usados." (grifei)

A empresa apresenta a **Impugnação** em 18/02/2015 (fls. 1295/1308), no **mérito alega, quanto a glosas de créditos extemporâneos**, ser permitido tomar créditos de períodos anteriores consoante o §4º, do artigo 3º, da Lei nº 10.637/2002 e §4º, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003, bastando respeitar o prazo decadencial; que nada na legislação permite inferir obrigatoriedade de retificação do DACON; que o art. 10, da IN/RFB nº 1.015/10, apenas assegura a retificabilidade dos DACON, não condicionando o aproveitamento futuro de créditos à prévia retificação do demonstrativo; que a legislação não institui a obrigatoriedade de retificação das declarações da época para o reconhecimento dos créditos respectivos; que a autuação foi motivada na tese de que os DACON da época haviam de ser retificados; que não há que se inquirir da higidez dos créditos glosados por quaisquer outras razões; que ampara-se na teoria dos motivos determinantes, estando a administração fazendária proibida de alterar as razões de um ato; alega, ainda, quanto as glosas de créditos de encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, que o conhecimento de transporte é documento indiciário absolutamente idôneo da efetiva aquisição dos bens; que exigir unicamente a nota fiscal como prova apta da aquisição é formalismo excessivo e sem fundamento; que não há na Lei nº 10.833/03 nenhuma restrição de creditamento na aquisição de bens usados; por fim alega a inaplicabilidade do juros de mora sobre a multa de ofício, entendendo que para os art. 161, do CTN, e art. 61, da Lei nº 9.430/96, os juros moratórios incidem somente sobre o valor da obrigação tributária principal; *requer o cancelamento integral da autuação; e, subsidiariamente, o afastamento, ao menos, dos juros moratórios sobre a multa de ofício.*

A **decisão de primeira instância**, proferida em 29/01/2016 (fls. 1319/1347) foi pela procedência integral do lançamento, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010

*APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.
NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACONs.*

Na eventualidade de se apurar extemporaneamente crédito decorrente da sistemática de não-cumulatividade da Contribuição ao Pis/Pasep, os DACONs referentes aos períodos originários dos créditos deverão ser retificados, respeitado o prazo decadencial de cinco anos e atendidas as demais exigências da legislação de regência.

ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO DO DIREITO AO CRÉDITO.

Devem ser glosados os créditos decorrentes de encargos de depreciação quando não apresentada a nota fiscal de aquisição e a correspondente ativação do bem no ativo imobilizado da empresa.

ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. AQUISIÇÃO DE BEM USADO.

A aquisição de bens usados não dá direito a utilização de créditos de encargos de depreciação na apuração do PIS não-cumulativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2010

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACONs.

Na eventualidade de se apurar extemporaneamente crédito decorrente da sistemática de não-cumulatividade da Cofins, os DACONs referentes aos períodos originários dos créditos deverão ser retificados, respeitado o prazo decadencial de cinco anos e atendidas as demais exigências da legislação de regência.

ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO DO DIREITO AO CRÉDITO.

Devem ser glosados os créditos decorrentes de encargos de depreciação quando não apresentada a nota fiscal de aquisição e a correspondente ativação do bem no ativo imobilizado da empresa.

ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. AQUISIÇÃO DE BEM USADO.

A aquisição de bens usados não dá direito a utilização de créditos de encargos de depreciação na apuração da COFINS não-cumulativa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2010

DOCUMENTOS E LIVROS FISCAIS. CONSERVAÇÃO.

O contribuinte dever conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

ATIVIDADE VINCULADA.

Os Auditores da Receita Federal do Brasil exercem atividade plenamente vinculada à legislação vigente no ordenamento jurídico nacional, estando aí incluídos os atos legais editados pela Receita Federal do Brasil.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Após ciência ao acórdão de primeira instância (TERMO à fl. 1356), em 10/02/2016, irresignada, a contribuinte apresentou o **recurso voluntário** de fls. 1357/1373, em 11/02/2016, reproduzindo os argumentos da impugnação anteriormente interposta.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida

O recurso apresentado preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Como visto do relatório, trata-se de Autos de Infração, lavrados para a constituição de créditos tributários relativos às Contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas, de que tratam as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, por *insuficiências de recolhimentos*, no período de janeiro a dezembro de 2010, decorrentes de glosas de **créditos extemporâneos** (§ 4º, do artigo 3º) e **créditos de encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado** (inciso III, do § 1º, do artigo 3º).

Mérito

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1260/1275), referida autuação deve-se ao fato de o contribuinte ter descontado nos meses de janeiro a dezembro de 2010, além dos créditos do próprio período de apuração, créditos extemporâneos de março de 2005 a março de 2007; analisando-se os DACON desses mesmos meses, verificou-se que não havia saldo de créditos a descontar, vez que os totais dos créditos apurados foram descontados no próprio mês, ou no máximo, no mês subsequente; não tendo sido os créditos de períodos anteriores, declarados nos DACON dos respectivos períodos de apuração, nem tendo o contribuinte os retificado para inserção desses créditos apurados *a posteriori*; em consequência, a totalidade dos créditos extemporâneos foi glosado.

Alega a contribuinte que a autuação foi motivada na tese de que os DACON da época haviam de ser retificados; que nada na legislação permite inferir obrigatoriedade de retificação dos DACON; que não há que se inquirir da higidez dos créditos glosados por quaisquer outras razões; que ampara-se na teoria dos motivos determinantes, estando a administração fazendária proibida de alterar as razões de um ato.

Ao contrário do alegado, muito mais do que a simples obrigatoriedade de retificação dos DACON, o fundamento fático do lançamento, em verdade, encontra-se na ausência de apuração e demonstração apropriada dos valores dos créditos. Ao constatar que, nos DACON dos períodos dos créditos extemporâneos, março de 2005 a março de 2007, não havia saldo de créditos a descontar, vez que os totais dos créditos apurados foram descontados, e não havendo retificação, no prazo prescricional/decadencial, desses DACON para inserção desses créditos apurados *a posteriori*, concluiu existir um impedimento formal (necessidade de apuração e demonstração dos valores dos créditos, por meio da retificação das declarações dos períodos das competências dos créditos), com possíveis efeitos materiais (decadência do direito e/ou prescrição do exercício do direito), ao reconhecimento dos créditos extemporâneos, no caso, direito manifestado como exercido, por meio da transmissão dos DACON de 2010, sendo os créditos mais antigos: março de 2005, lançados na declaração do primeiro trimestre de 2010.

Em regra, os créditos da não-cumulatividade devem ser reconhecidos no período de apuração em que for realizada aquisição do bem ou contratada a prestação do serviço. Para utilização de créditos extemporâneos (§4º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), é necessário que reste configurado o não aproveitamento em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou demonstração e prova inequívoca da sua não utilização prévia, evitando-se o aproveitamento indevido ou em duplicidade. As retificações, como destaca a acusação fiscal, trazem diversas consequências tributárias, no sentido de regularizar a apuração do crédito e torná-lo inequívoco.

Assim, como a apuração dos créditos depende, em regra, da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração, inevitável é que a análise da existência e da natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro do período específico de geração do crédito. Os permissivos legais ao creditamento extemporâneo, não implicam em que despesas e gastos incorridos em outros períodos possam ser aleatoriamente trazidos a compor a base de cálculo de créditos apurados em períodos posteriores; fala-se em créditos extemporâneos, não em apropriação extemporânea de despesas, gastos e custos; permite-se que créditos extemporâneos, já oportunamente apurados e não descontados no mês de competência da apuração, possam sê-lo nos meses subseqüentes.

Tais considerações poderiam levar à conclusão de que só seria possível aproveitar o saldo de créditos extemporâneos, remanescentes após o confronto entre créditos e débitos de um determinado mês, pelo qual poderá restar saldo de créditos a serem aproveitados nos meses subseqüentes. Inevitável, portanto, seria a necessidade de apuração e demonstração dos valores dos saldos de créditos, por meio da retificação das declarações dos respectivos períodos, emergindo impedimentos ao aproveitamento dos valores, quando vencidos os lapsos temporais para retificações, como no presente caso.

Porém, não é essa a dicção da lei. Não se fala em saldo de crédito não aproveitado. Somente, **crédito não aproveitado em determinado mês**. Seria desnecessária a previsão legal de **créditos extemporâneos** (§ 4º, do art. 3º), caso esta implicasse em simples direito à reapuração dos saldos dos períodos originais, direito este já inerente à apuração, respeitados os prazos decadenciais/prescricionais, existindo, para isso a previsão da apuração de **crédito regular**, dos itens adquiridos, incorridos e devolvidos **no mês** (§ 1º, do art. 3º). Desnecessário, portanto, seria a retificação das declarações dos períodos originais dos créditos, inserindo as despesas e gastos identificados *a posteriori*, gerando saldo de créditos extemporâneos, únicos, no rigor fiscal, passíveis de aproveitamento em meses subseqüentes.

De outro lado, caso vencidos os possíveis impedimentos formais (retificações de declarações) e materiais (decadência do direito e/ou prescrição do exercício do direito), em nada obstada está a determinação da inquirição da perfeita higidez dos créditos glosados, desde que respeitados os limites legais do § 4º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003: *O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.*

Nada à mais, como pretende a acusação fiscal, que seja necessária uma apuração formal nos DACON do período dos créditos extemporâneos; nada à menos, como pretende a defesa, amparando-se na teoria dos motivos determinantes, que não haveria que se inquirir da higidez dos créditos glosados por quaisquer outras razões; que não a necessidade de retificação dos DACON, ao arrepio das leis de regência, que só admitem utilização de crédito *não aproveitado em determinado mês.*

Há que se analisar, portanto, se os alegados créditos extemporâneos, de março de 2005 a março de 2007, existem e não foram aproveitados em determinado mês, quais sejam, todos os meses, desde às suas competências originais de apurações, até suas efetivas utilizações, comprovando-se que não esteja havendo aproveitamento em duplicidade.

Nesse mesmo sentido, já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, no Acórdão n.º 9303-003.477, de 25/02/2016, em trecho do voto vencedor:

*"Nessas considerações, aparentemente, omitiu-se a **autorização contida no § 4º do art. 3º de ambas as leis: "o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes"**. E como nada mais há como fundamentação, ficamos sem saber se, no entender da autoridade autuante, o contribuinte simplesmente perde o crédito eventualmente não aproveitado no mês correto, ou se, para aproveitá-lo, estaria obrigado a algum procedimento especial.*

Tal distinção também está ausente na decisão de primeiro grau, que apenas acrescenta haver uma "vedação legal à apropriação de créditos extemporâneos", sem indicar, no entanto, qual seria o dispositivo legal que a ampara.

*Entendo que o dispositivo legal que acima mencionei, ao contrário, constitui **autorização expressa ao aproveitamento de créditos em mês distinto daquele a que as despesas se referem**, cumprindo apenas à SRF explicitar os procedimentos a serem cumpridos pelos contribuintes em tal caso. Para tal fim, não me parece relevante distinguir entre a situação em que o contribuinte efetivamente **inclui todas as despesas a que tem direito no mês em que incorridas**, mas, por qualquer razão, não consegue aproveitar o crédito em sua totalidade, daquela em que, também por qualquer motivo, **não inclui no mês correto todas as despesas nele incorridas**. O que é fundamental, me parece, é a **comprovação de que, num caso como no outro, não esteja havendo aproveitamento em duplicidade.**" (grifei/sublinhei)*

Ressalte-se, deve o contribuinte conservar seus livros comerciais e fiscais obrigatórios e respectivos comprovantes dos lançamentos enquanto durar as controvérsias sobre questões por esses documentos comprováveis, tendo em vista a obrigação de guarda até que ocorra a prescrição dos créditos tributários, nos termos do artigo 195, do CTN, prescrição que nem mesmo tem seu curso iniciado, antes do final do processo administrativo de exigência.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Com essas considerações, voto por converter o julgamento em diligência, para fins de apuração do crédito tido como extemporâneo, de março de 2005 a março de 2007, e verificação de sua eventual utilização em outros períodos, a partir dos meses de suas competências originais e posteriores, até suas efetivas utilizações, comprovando-se que não esteja havendo aproveitamento em duplicidade.

Concluído os trabalhos da diligência, deverá ser elaborado **Relatório** conclusivo, do qual o sujeito passivo deverá ser cientificado, sendo concedido prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do parágrafo único, do art. 35, do Decreto nº 7.574/11.

Após os autos deverão retornar ao CARF para julgamento.

Fenelon Moscoso de Almeida - Relator