



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10972.000114/2009-62
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.134 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 6 de junho de 2022
Recorrentes COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO E FAZENDA NACIONAL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2004

RECURSO ESPECIAL. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. CARACTERIZAÇÃO DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. CONHECIMENTO. A imputação de pagamento ocorre em diferentes cenários, quer para determinação de débito não alcançado por pagamento realizado em atraso, quer para determinação de tributo não recolhido em razão da inclusão tardia, na base de cálculo, de valores tributáveis, e até mesmo para liquidação de compensação formalizada depois do vencimento de débito compensado. Em todos os casos, exsurge a discussão se o art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, impõe a imputação linear, ou se o procedimento correto seria a imputação mediante distribuição do pagamento/crédito para liquidação proporcional do débito com seus acréscimos moratórios, em analogia com o art. 163 do Código Tributário Nacional. Assim, a caracterização do dissídio jurisprudencial não é prejudicada pelo fato de os acórdãos comparados partirem de diferentes cenários nos quais se discutiu o procedimento de imputação correto.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO DO PIS/PASEP E DA COFINS.

É possível o registro do crédito extemporâneo de PIS e COFINS quando este ocorrer em virtude de alteração de estimativa contábil, o que se enquadra nos casos em que se passou a reconhecer a possibilidade de creditamento sobre despesas de manutenção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial do Contribuinte; e (ii) por voto de qualidade, conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Gustavo Guimarães da Fonseca, que votaram pelo não conhecimento. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, a conselheira Edeli Pereira Bessa. Os conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira não participaram da votação quanto ao conhecimento dos recursos em

razão dessa já ter sido encerrada na reunião anterior. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa, que votou por negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Andréa Duek Simantob, Luis Henrique Marotti Toselli, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Gustavo Guimarães da Fonseca. Prejudicado o exame do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luis Henrique Marotti Toselli.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Luis Henrique Marotti Toselli, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e de recurso especial interposto pelo sujeito passivo, em face do decidido no Acórdão de nº 1802-001.407, proferido em 04/10/2012, com fulcro nos arts. 64, 67 e 68, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, artigo 67 do Regimento Interno do CARF, Anexo II da Portaria MF nº 343, de 9 de julho de 2015, publicada no Diário Oficial da União – DOU, de 10 de junho de 2015.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004

POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO

A partir da vigência da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, incabível a aplicação do método da imputação proporcional, dada a nova disciplina para a exigência dos pagamentos realizados em atraso, sem a identificação dos acréscimos legais. O pagamento realizado deve considerar a extinção de seu principal, na forma em que recolhido, dada a própria conceituação dos institutos tributários. Incabível também a imposição da multa de ofício, pela relação de causa e efeito, e por carência de previsão legal.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO DO PIS/PASEP E DA COFINS. LUCRO REAL. EXCLUSÃO.

O exercício do direito aos créditos do PIS/PASEP e da COFINS implica o seu registro contábil segundo as regras do regime de competência. Para efeito de apuração do lucro

real, o procedimento técnico-contábil recomendado consiste no seu lançamento como ativo fiscal, sendo vedada a contrapartida em conta de receita. Na hipótese de o contribuinte adotar procedimento diverso desse, o resultado fiscal não poderá ser afetado.

CSLL. DECORRÊNCIA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA.

A solução dada ao litígio principal, relativamente ao IRPJ, aplica-se ao litígio decorrente, no caso, CSLL, quanto à mesma matéria fática.

No caso concreto, a e. Turma *a quo* entendeu pela procedência parcial do recurso voluntário, exonerando o lançamento do crédito tributário relativo à imputação proporcional e à respectiva multa de ofício de 75%, mantendo-o quanto ao resto.

Do Recurso da Fazenda Nacional

Ciente do Acórdão em 16/09/2013, conforme Despacho de Encaminhamento constante às fls. 413, a recorrente protocolou o seu Recurso Especial, em 14/10/2013, isto é, dentro do prazo de 15 (quinze) dias fixado pelo caput do art. 68 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, sendo, portanto, tempestivo, nos termos dos §§ 7º a 9º do art. 23 do Decreto nº 70.235/72.

O Recurso da Fazenda Nacional foi admitido nos seguintes termos

Do cotejo entre as ementas e os votos condutores dos arestos, recorrido e paradigmas, verifica-se que o tratamento foi diferenciado vez que, no recorrido concluiu-se que é incabível a aplicação do método da imputação proporcional, dada a nova disciplina para a exigência dos pagamentos realizados em atraso, sem a identificação dos acréscimos legais, a partir da vigência da Lei nº 9.430, de 1996.

A decisão recorrida afirma também ser incabível a imposição da multa, sendo que o pagamento efetuado deve considerar a extinção de seu principal, na forma em que foi recolhido, dada a própria conceituação dos institutos tributários.

No que se refere ao paradigma nº 202-18.737, entende que a imputação de pagamentos é a única forma de amortização proporcional de débitos admitida pelo Código Tributário Nacional, nos termos do art. 163 c/c o art.167.

Quanto ao paradigma nº 201-80.269, o crédito tributário somente se extingue na mesma proporção em que o pagamento o alcança, sendo o pagamento insuficiente, decorrente da falta de inclusão da multa de mora, a diferença se cobra por meio de imputação proporcional.

A Fazenda Nacional afirma que o método de imputação proporcional é a única forma de amortização de débitos autorizada pelo Código Tributário Nacional, não tendo tal sistemática sofrido qualquer modificação com o advento da Lei nº 9.430/96.

No mérito, aduz a i. Procuradoria que o método de imputação proporcional de pagamento tem por fundamento os artigos 163 e 167 do CTN. O art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa e juros (parcelas que compõem determinado débito do contribuinte para com a Fazenda), podendo-se inferir que o CTN lhes deu idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos. Tal entendimento é ratificado pelo art. 167 do mesmo diploma legal, que estabelece que a restituição do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias.

Ressalta que essa sistemática não sofreu qualquer alteração com o advento da Lei n 9.430/96 e nem poderia, dado que o CTN é lei complementar e não pode ser modificado por lei ordinária.

Reproduz parecer **PGFN/CDA Nº 1936/2005**.

Cientificada do especial, a Contribuinte sustenta preliminarmente a ausência de identidade fática entre os acórdãos paradigma e recorrido. Isto porque, os acórdãos paradigmas utilizados para indicar a divergência tratariam de caso em que se discutia a aplicação do art. 138 do CTN, enquanto o acórdão recorrido tratou de pagamento postergado.

Alega ainda a ausência de demonstração analítica da divergência, pois a i. Procuradoria teria apenas reproduzido a ementa dos paradigmas, somada a uma descrição genérica da matéria.

No mérito, alega que após o advento da Lei n. 9.430/96, no caso de postergação de pagamento de tributo não se aplica a imputação, devendo ser lavrado auto de infração para exigência da multa e dos juros.

Do Recurso do Contribuinte

Cientificada do acórdão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao qual foi dado seguimento. Na sequência, o contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso da Fazenda Nacional e interpôs embargos de declaração, os quais foram rejeitados.

Passo seguinte, a contribuinte apresentou recurso especial que visa a rediscutir as exigências de IRPJ e CSL, referentes ao ano-calendário de 2004, em decorrência de glosa realizada sobre parte dos créditos da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no regime não cumulativo, em 2004, mas por ela aproveitados extemporaneamente em março de 2008 ("Crédito Extemporâneo II") tendo sido admitido nos seguintes termos:

No acórdão recorrido, mesmo reconhecendo-se não haver regra estabelecida em lei para a escrituração dos valores dos créditos do PIS e da COFINS, entende-se que os custos das mercadorias foram majorados, pois os créditos da contribuição do PIS e da Cofins não foram contabilizados no ano-calendário de 2004 como valores a recuperar, diminuindo assim o resultado fiscal de IRPJ e da CSLL.

Já no paradigma, Acórdão nº 1801-002.018, contrariamente, decidiu-se que deve ser afastada a acusação fiscal de majoração indevida de custos, pois a não cumulatividade do PIS e da Cofins não as torna tributos "devidos na aquisição". A exigência fiscal de exclusão dos créditos do PIS e da Cofins do custo das mercadorias revendidas quando das aquisições dos insumos em questão não encontra amparo legal, já que o art. 289, parágrafo 3º, do RIR/99 não se aplica ao caso.

No caso do Acórdão Paradigma nº 1302-001.802, de outra forma, concluiu-se que não há previsão legal que determine a exclusão dos créditos do PIS e da Cofins do custo dos insumos, podendo a contribuinte controlar os referidos créditos extra contabilmente e, quando do seu efetivo creditamento, proceder aos ajustes contábeis.

Diante do exposto, constata-se a divergência argüida, já que, tratando de situações fáticas e conjuntos probatórios semelhantes, em face do mesmo arcabouço normativo, os julgados recorrido e paradigmas adotaram soluções diversas.

No mérito, alega que não é aplicável ao PIS e à COFINS o regime de não cumulatividade específico aos créditos decorrentes do IPI e do ICMS, não devendo ser contabilizados como redutores dos custos de aquisição dos insumos.

Assevera que a ausência de apuração do crédito da contribuição ao PIS e da COFINS sobre determinadas aquisições de insumos e demais bens não reduziu as bases de cálculo do IRPJ e da CSL. A não tomada de créditos por parte da recorrente implicou apenas a redução do saldo de créditos daquelas contribuições.

Cita jurisprudência do CARF, inclusive de caso em que figura como parte.

Intimada da admissibilidade do Recurso, a i. PGFN sustenta que os custos das mercadorias foram majorados, pois os créditos da contribuição do PIS e da Cofins não foram contabilizados no ano-calendário de 2004 como valores a recuperar, diminuindo assim o resultado fiscal de IRPJ e da CSLL.

O reconhecimento dos créditos extemporâneos implicou em superavaliação do custo de aquisição dos insumos da recorrente, no período-base de 2004. Sendo assim, a fiscalização emitiu dois “Relatórios Fiscais Parciais”, denominados “Crédito Extemporâneo I, de 2004 – PIS/COFINS” e “Crédito Extemporâneo II, de 2004 – PIS/COFINS”, em que reconheceu, no primeiro, o direito ao crédito no valor de R\$ 843.005,38 (em um total de R\$ 1.177.924,75 informados na DACON); e de R\$ 348.623,19 (em um total de R\$ 815.108,49).

Ao contrário do que alega a Recorrente, o resultado fiscal foi afetado. Como os créditos da contribuição do PIS e da Cofins não foram contabilizados no ano-calendário de 2004 como valores a recuperar, os custos das mercadorias foram majorados, diminuindo assim o resultado tributável de IRPJ e da CSLL.

É o relatório no que reputo essencial.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial da Fazenda Nacional - Admissibilidade

O Recurso Especial é tempestivo.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de

Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Intimado sobre a interposição do Apelo fazendário, o contribuinte apresentou Contrarrazões requerendo o não conhecimento do Recurso Especial da PGFN por suposta ausência de identidade fática entre os acórdãos paradigmas e o recorrido, bem como a ausência de demonstração analítica da divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, acima transcrito, o Recurso Especial somente é cabível se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste E. Conselho. No caso concreto, contudo, não há como se afirmar que haja uma divergência de interpretação entre o acórdão recorrido e o paradigma colacionado pela PGFN, uma vez que os fatos tratados em cada um dos julgados possuem distinções significativas.

O acórdão recorrido dispõe sobre a incidência do IR e da CSL no caso de crédito extemporâneo de PIS e de COFINS. Enquanto nos acórdãos paradigmas, trata-se de interpretação do art. 138 do CTN.

O acórdão n. 201-80.269 é explícito:

Portanto, a divergência restringe-se à interpretação da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, ensejar o pagamento da multa moratória nos casos de recolhimento extemporâneo, por iniciativa voluntária da contribuinte, ou de sua inaplicabilidade.

No mesmo sentido o acórdão n. 202-18.737:

A recorrente, centrada no art. 138 do CTN, entende que a denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo, exclui a aplicação da multa de mora. Entretanto, as penalidades excluídas pela denúncia espontânea são aquelas referidas no art. 137 do CTN, não se inserindo entre elas a multa de mora, como já concluiu este Colegiado no julgamento do Recurso n 2 128.820, do qual adoto, e abaixo transcrevo, o seguinte trecho do voto vencedor, proferido pelo ilustre Conselheiro Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski (...)

Assim, a meu ver resta demonstrada a ausência de similitude fática apta a ensejar o especial.

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso da Fazenda Nacional.

Recurso especial da Fazenda - Mérito

Caso vencido com relação ao conhecimento do recurso da Fazenda Nacional, apresento aqui o meu voto de mérito.

No mérito, a questão gira em torno à aplicação do chamado método de imputação proporcional de pagamento, o que encontraria respaldo nos arts. 163 e 167 do CTN:

Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV - na ordem decrescente dos montantes.

(...)

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

A Contribuinte sustenta que com o advento da Lei n. 9.430/96, referido método não é mais aplicável em razão do prescrito no art. 43 da citada lei:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

A r. decisão de piso deu provimento parcial ao Recurso Voluntário para exonerar o lançamento do crédito tributário relativo à imputação proporcional e à respectiva multa de ofício de 75%, nos seguintes termos:

Ocorre que o procedimento da imputação proporcional não é adequado *in casu*, tendo em vista a alteração trazida pela Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, senão vejamos:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O comando legal acima deixa claro que multa e juros de mora decorrentes de crédito tributário, como no caso, do tributo recolhido postergado, são exigidos isolada ou conjuntamente e não através do método da imputação proporcional.

Tal entendimento, já está inclusive consolidado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que de forma unânime assim decidiu:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 1996, 1998

[...]

POSTERGAÇÃO. PAGAMENTOS EFETUADOS NA VIGÊNCIA DA LEI Nº 9.430/1996. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. INAPLICABILIDADE.

A partir da vigência da Lei nº 9.430/1996, que instituiu nova disciplina para exigência dos pagamentos em atraso sem os acréscimos de juros e multa de mora, é inaplicável o método da imputação proporcional. Na apuração do quantum devido, deve-se considerar, como valor do imposto ou contribuição postergados, a totalidade dos valores pagos no período subsequente, sem a dedução dos juros e multa de mora.

(Acórdão n.º 9101001233, de 22.11.2011, Processo 16327.000792/200169, Recurso Especial do Procurador, Relator Claudemir Rodrigues Malaquias)

Tal entendimento coaduna com o art. 3º do *codex* tributário, quando este conceitua tributo. Ora, tributo não se confunde com multa e juros de mora. O contribuinte ao registrar a receita em momento posterior ao devido, não deixou de recolher o tributo em si, mas apenas o fez em momento posterior.

Assim, o tributo foi devidamente recolhido. O seu atraso deve ser exigido à parte, não através da imputação proporcional, mas antes por lançamento específico, no caso, isoladamente, conforme consubstanciado na mesma Lei nº 9.430/96:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos

nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Assim, é de se cancelar a exigência nesta parte, eis que não se coaduna com a legislação vigente, nem com a jurisprudência que melhor se traduz o respectivo dispositivo.

Neste sentido, o próprio Parecer PGFN/CAT/Nº 74/2012 tratou da questão, conforme a seguinte ementa:

Imputação de pagamento. Art. 163 do CTN. Pagamento do crédito tributário após o seu vencimento, sem que o contribuinte inclua o valor da multa de mora. A imputação proporcional e a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, promovida pela Lei nº 11.488, de 2007

Na análise de aplicação do art. 163 do CTN, identificou-se o “silêncio” existente da forma em se proceder à imputação proporcional, dirigindo-se aplicabilidade desse método ao art. 167 do mesmo *codex*, por “analogia ou simetria” quanto a hipótese de tributo postergado.

Isto porque, o art. 163 do CTN expõe regramento quanto à ordem a ser imputado o pagamento, sem considerar uma hipótese de tributo postergado, vejamos:

Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras na ordem em que enumeradas:

I – em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II – primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

III – na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV – na ordem decrescente dos montantes.

Assim, como discorre o próprio Parecer, o Código Tributário Nacional não contém nenhuma regra para a imputação de pagamento, na hipótese

em que o contribuinte possui um débito vencido, que teoricamente exija valores de principal e juros, e o pagamento seja insuficiente a extingui-lo em seu todo.

Analisando o anteprojeto do CTN, percebeu-se que a comissão entendeu que ‘os juros de mora e as penalidades pecuniárias integram-se na obrigação principal’, fator que conceitualmente não pode ser aceito.

Como já destacado, isto significaria extirpar o próprio conceito de tributo, consoante art. 3º do CTN!

Ademais, não há base legal no ordenamento jurídico para a imputação proporcional dum pagamento realizado, de forma equivalente a principal multa e juros, ao contrário da hipótese de lançamento da multa e juros isolada ou conjuntamente, consoante o art. 43 da Lei nº 9.430/96, já citado.

Assim, ainda que o Parecer citado tenha recorrido quanto à validade da imputação proporcional a critério da autoridade administrativa, baseado no próprio art. 163 do CTN, tal entendimento não pode fazer às vezes do dispositivo legal, por apreço ao princípio da legalidade.

Portanto, não há como sustentar a imputação proporcional quanto ao tributo postergado.

No entendimento deste conselheiro, não assiste razão à Recorrente. O entendimento atual prevalecente neste CARF adota como premissa a aplicabilidade do art. 43 acima citado exclusivamente aos casos em que o contribuinte tenha decisão judicial favorável, como explicita voto da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa, proferido nos autos do Processo nº 19740.000342/2006-98, acórdão n. 9101-004.617:

Superada esta preliminar, o presente voto é no sentido de acompanhar a I. Relatora para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN por compartilhar das razões expostas no Parecer PGFN/CDA nº 1936/2005 e na Nota COSIT nº 106/2004, reproduzidas no relatório deste acórdão, no sentido de que o CTN somente autoriza a imputação de forma proporcional, vedando ao sujeito passivo imputar seu pagamento apenas a uma das parcelas que compõe o débito tributário. **Sob esta ótica, a aplicação do art. 43 da Lei nº 9.430/96, como consignado na decisão de 1ª instância, estaria limitado a hipóteses como as em que o contribuinte conseguir uma ordem judicial preventiva para o não recolhimento da multa de mora que, ao final da demanda, vem a ser revogada.**

Contudo, tal interpretação acaba limitando o alcance do art. 43 em detrimento da prescrição legal expressa, que indica a possibilidade de lançamento para cobrança exclusiva de juros e multa de mora sem qualquer complemento.

A adoção do art. 167 do CTN como fundamento para a imputação proporcional por analogia, somente encontraria respaldo no art. 108 do CTN, caso se caracterizasse **ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária.**

Não é o caso! Quando o art. 43 indica a possibilidade de lançamento para cobrança de juros e multa, ele indica que o pagamento pode ser restrito tão somente ao principal, devendo ser cobradas aquelas rubricas. Por tais razões, entendo acertado o acórdão de piso.

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Recurso especial do Contribuinte - Admissibilidade

No caso concreto, a divergência apontada pela Recorrente diz respeito à majoração de custos de aquisição de insumos devido à não exclusão dos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, apurados em 2004, e apropriados extemporaneamente em março de 2008.

Intimada a i. PGFN não contesta a existência da divergência, razão pela qual proponho seu conhecimento com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

§ 1o A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Admito, portanto, o recurso especial.

Recurso especial do Contribuinte - Mérito

O acórdão recorrido manifestou o entendimento no sentido de que o exercício do direito aos créditos do PIS/PASEP e da COFINS implica o seu registro contábil segundo as regras do regime de competência. Dessa forma, para efeito de apuração do lucro real, o procedimento técnico contábil recomendado consiste no seu lançamento como ativo fiscal, sendo vedada a contrapartida em conta de receita.

Depreende-se da legislação de regência a possibilidade de a pessoa jurídica escriturar créditos de PIS e de COFINS extemporaneamente, nos termos do art. 3, § 4º da Lei nº 10.637/2002, igualmente reproduzido no § 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

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

No caso concreto, a Recorrente sustenta a inaplicabilidade do §3º do art. 289 do RIR/99 ao caso concreto, pois a contribuição ao PIS e ao COFINS não seriam tributos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal, como ocorre com o ICMS e o IPI.

De sua parte, o art. 289 do RIR/99 dispõe que

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

A i. PGFN sustenta que de acordo com o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 03, de 29 de março de 2007, os créditos do PIS e da COFINS apurados no regime não-cumulativo, não poderão constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes. O reconhecimento dos créditos extemporâneos implicou em superavaliação do custo de aquisição dos insumos da recorrente, no período-base de 2004.

É importante registrar que o referido dispositivo trata especificamente de impostos recuperáveis, espécie tributária específica na qual não se incluem as contribuições ao PIS e a COFINS. Nesse sentido o acórdão paradigma n. 1302.001-802:

a redação dos §§ 1º e 3º do artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda vigente (Decreto nº 3.000/99) não respalda o lançamento tributário, pois os termos "impostos" e "tributos" não se podem confundir, sendo cediço que as contribuições se enquadram somente no segundo termo, e, com efeito, a norma tributária não determina o expurgo dos valores do PIS e da Cofins do custo de aquisição dos insumos.

(...)

Nada veda, portanto, que a recorrente faça o controle paralelo extracontábil, consoante afirma fazer e como de fato fez, pelo que se depreende do que está registrado com referência ao ano-calendário de 2003, no Acórdão nº 1402001.184:

[...]

Além disso, note-se que no ano-calendário de 2003, em virtude de dúvidas quanto à tomada de créditos com relação à aquisição de determinados insumos, a Recorrente não apurou os créditos de PIS referentes à aquisição desses insumos.

[...]

Nesse contexto, somente quando a Recorrente teve certeza da possibilidade da tomada de tais créditos, após a publicação da Solução de Divergência nº. 9/2006, os créditos foram extemporaneamente utilizados

e compensados com outros tributos. E, nesse momento, os respectivos valores foram creditados em conta de resultado e incluídos nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme atestou a fiscalização em seu Relatório Fiscal.

Com efeito, está claro que o procedimento adotado pela Recorrente não reduziu as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

E então adentramos na outra questão suscitada neste litígio, sobre a repercussão da conduta da empresa em não deduzir do custo dos insumos as referidas contribuições PIS/Cofins e controlar estes créditos em paralelo, para somente quando tiver a certeza da possibilidade do creditamento fazer aos ajustes contábeis devidos.

Primeiramente, é convincente a recorrente quando afirma sobre a incerteza da recuperação dos valores do PIS/Cofins não cumulativos incidentes sobre insumos, tanto que posteriormente ao procedimento fiscal, houve a glosa dos referidos créditos, estando a lide ainda pendente de decisão no âmbito administrativo.

Em segundo, os créditos foram pleiteados extemporaneamente, em março de 2008, pelo que o resultado do IRPJ e CSLL, em 2006, ano objeto da fiscalização, de fato, não foi afetado, com o suposto duplo beneficiamento da suposta "majoração" do custo dos insumos e do simultâneo creditamento (verificado que não foi efetuado no mesmo ano).

Resta, portanto, decidir-se, nos casos de créditos de PIS/Cofins não cumulativos, incidente sobre insumos suscetíveis de glosa fiscal (incerteza do aproveitamento dos créditos), **se** a recorrente pode : (i) considerar nos custos dos insumos adquiridos os valores das referidas contribuições sociais, sem destaca-los (ii) manter os controles extracontábeis daqueles créditos, para quando houver a certeza e efetividade do creditamento proceder aos ajustes contábeis devidos (recuperação de crédito), inclusive com os impactos decorrentes na apuração do IRPJ e da CSLL.

Oportuno ressaltar que a decisão de primeira instância estribou-se em orientações técnicas em sentido diametralmente oposto, ou seja, ao invés da empresa ajustar os efeitos tributários na apuração do IRPJ/CSLL do creditamento das contribuições sociais incidentes nas aquisições quando da efetividade deste creditamento, deverá antecipar possíveis efeitos negativos:

Para dirimir a lide, pois, entre os dois procedimentos operacionais que se confrontam, entendo que a norma tributária de regência da matéria deveria ser mais clara e específica, não podendo se impor aos contribuintes forma mais gravosa, economicamente, por atos infralegais ou orientações técnicas, além de a redação do artigo 289 do RIR/99, estabelecer que os tributos, e aí incluem-se as contribuições, integram o valor do custo dos insumos e outras mercadorias adquiridas.

Saliento, por oportuno, que as fiscalizações sofridas pela contribuinte têm demonstrado o ajuste contábil posterior realizado na hora dos creditamentos efetivos, computando os valores na apuração de IRPJ e CSLL (nos outros procedimentos fiscais foi realizada imputação dos pagamentos, em vista do entendimento de ter havido mera postergação no pagamento dos tributos).

A contribuinte agiu, contabilmente, em flagrante descompasso com o orientado pela RFB e demais órgãos do setor de contabilidade, sem dúvida, mas entendo que, nos casos em que há real dificuldade em se saber se os créditos de PIS/Cofins vão ser realmente deferidos pela Administração Tributária, a incerteza justificou a adoção de procedimento diverso, não estando correto, por outro lado, a exação fiscal no *totum*. E ainda mais com a concreta incerteza de poder se creditar dos valores não descontados do custo dos insumos.

Acompanho, por conseguinte, os julgados citados neste voto e dou provimento ao recurso voluntário, neste tópico.

Ainda que pudesse ser argumentado que ao tempo do Decreto-Lei n. 1.598/77, não havia creditamento de PIS e COFINS, vale notar que o referido decreto foi alterado diversas vezes (sobretudo com a Lei n. 12.973/14), de forma que é possível entender que os legisladores tiveram oportunidade para alterar o vocábulo “impostos” para “tributos”, mas não o fizeram.

Assim, diante da inexistência de alteração do dispositivo legal, entendo que deva ser aplicada a limitação prevista no artigo 14 do Decreto-Lei n. 1.598/77 apenas para impostos.

Além disso, ao se referir “a créditos na escrita fiscal”, também acho possível inferir que a norma que traz essa limitação à dedutibilidade dos custos está se atendo tão somente aos créditos que estejam “destacados” em nota fiscal, como é o caso do IPI e do ICMS.

No caso do IPI e do ICMS, somente são tomados os créditos destacados na nota fiscal, de forma que se trata da modalidade de não cumulatividade denominada “imposto sobre imposto”.

Os créditos de PIS e COFINS são tomados com base na aplicação da alíquota “não cumulativa” (9,25%) sobre a base dos insumos, independentemente de qual foi o PIS e COFINS recolhido na etapa anterior (exemplo: 3,65% na etapa anterior), de forma que se trata da modalidade de não cumulatividade denominada “base sobre base”. Ou seja, somente se está tributando pelo PIS e COFINS sobre o valor agregado pela entidade naquela etapa.

Portanto, quer seja por falta de limitação da dedutibilidade de custo das mercadorias revendidas para as contribuições recuperáveis, quer seja pelo fato de que os créditos de PIS e COFINS são calculados na forma “base sobre base” e não conforme o valor destacado em nota fiscal na etapa anterior.

Ademais, a Recorrente traz a informação de que a fiscalização indeferiu a totalidade de seus créditos apurados extemporaneamente, o que retiraria a premissa do lançamento, conforme manifestação da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa, no acórdão supra:

O documento anexo à referida petição (fls. 290/311) evidencia a análise do pedido de ressarcimento formulado em 10/04/2008, objeto do processo administrativo nº 10650.900665/201266, decorrente de, dentre outros créditos, daqueles extemporaneamente apurados de janeiro/2004 a

novembro/2006, apropriados no 1º trimestre/2008, à semelhança do que descrito pela autoridade fiscal nestes autos (fl. 66). O direito creditório correspondente ao crédito extemporâneo foi indeferido porque, embora a Fiscalização tenha confirmado parcialmente os créditos alegados, impôs-se a glosa total em razão da falta de retificação dos correspondentes DACON de 01/2004 a 11/2006. Ao final da decisão de fls. 299/300, há reconhecimento parcial de direito creditório, mas apenas com referência às apurações tempestivas do 1º trimestre/2008, às quais, inclusive, foram vinculadas compensações.

Frente a tais circunstâncias, se os lançamentos de IRPJ e CSLL têm como motivo a admissibilidade, pela Fiscalização, de parte dos créditos extemporâneos alegados pela contribuinte relativamente a períodos de 2006, mas, ao final, a autoridade competente para se manifestar sobre o direito creditório qual seja, o titular da Unidade da Receita Federal nega-lhe tal admissibilidade, resta, por consequência, infirmado o motivo dos lançamentos, impondo-se o seu cancelamento.

Assim, seja pela inaplicabilidade do art. 289, § 3º do RIR/99, seja pela ausência de fundamento subjacente para o lançamento, merece reforma o r. acórdão recorrido.

O referido caso também pode ser lido à luz das normas contábeis para verificação se as práticas adotadas pelo contribuinte estão adequadas ou não.

O pagamento indevido ou a maior de um tributo gera um direito de crédito ao contribuinte contra a Fazenda passível de ser restituído ou compensado. O mesmo vale para o creditamento de um tributo que seja não cumulativo, de forma que haverá um crédito a ser compensando com os débitos do mesmo tributo no âmbito da apuração do referido tributo.

Todavia, quando a determinação de que um pagamento foi indevido ou a maior se dá em um exercício social subsequente ao do referido pagamento, tal crédito costuma ganhar a alcunha de extemporâneo.

Segundo o Dicionário Aurélio, a denominação “extemporâneo” se refere a “algo que está ou vem fora do tempo próprio”, “que não é próprio do tempo em que se faz ou se sucede”.

Assim, créditos tributários extemporâneos podem ser entendidos como créditos tributários oriundos de exercícios sociais anteriores.

Vale notar que inexiste uma única norma contábil específica que trate do registro de créditos tributários extemporâneos.

Todavia, é possível observar diferentes normas contábeis tratando de alguns aspectos que podem estar relacionadas em maior ou menor grau aos créditos extemporâneos, dentre as quais: CPC 32 (IAS 12) – Tributos sobre o Lucro, ICPC 19 (IFRIC 19) – Tributos, CPC 25 (IAS 37) – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, CPC 23 (IAS 8) – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro e ICPC 22 (IFRIC 23) - Incerteza sobre Tratamento de Tributos sobre o Lucro.

Em primeiro lugar, cumpre citar que a Estrutura Conceitual da Contabilidade (CPC 00), no seu item 4.4, define ativo como: “um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade”.

No caso concreto, há que se perquirir se há alguma motivação de ordem econômica e jurídica para o crédito tenha sido registrado de forma extemporânea.

Vale ressaltar que houve uma evolução das manifestações da própria Receita Federal do Brasil no que tange ao creditamento de PIS e COFINS. Saiu-se de um conceito bastante restrito de creditamento previsto na Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, que tinha por paradigma o conceito de crédito físico de IPI, para um momento em que diversas soluções de consulta passaram a admitir expressamente o creditamento de PIS e COFINS sobre serviços de manutenção e de aquisição de peças de reposição (tais como Soluções de Consulta n. 9, 450, 455 e 528, todas de 2006).

Assim, eventualmente se o contribuinte tivesse registrado os créditos de PIS e COFINS sobre manutenção e peças antes da Solução de Consulta, haveria inclusive o risco de aquele “ativo” não fosse considerado propriamente um “ativo” passível de ser registrado na contabilidade, pois a contabilidade pressupõe que haja “esperança de fluxo de futuros benefícios econômicos para a entidade”.

Tal fluxo de futuros benefícios somente se torna provável com a edição das Soluções de Consulta, pela qual se torna explícito o entendimento da Receita Federal de que aqueles créditos de PIS e COFINS poderão ser utilizados.

Mais uma vez, nos socorremos da Estrutura Conceitual (CPC 00) que traz a regra geral de reconhecimento de ativos. Conforme o item 4.44 do Pronunciamento Conceitual Básico: “um ativo deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser mensurado com confiabilidade”.

Nota-se que o ativo é reconhecido quando for PROVÁVEL que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para entidade.

Nessa linha, o reconhecimento extemporâneo no caso em tela faz total sentido sob a ótica das normas contábeis.

E não é só, com relação ao conceito de probabilidade, o item 4.40 do Pronunciamento Conceitual Básico, assim dispõe: “O conceito de probabilidade deve ser adotado nos critérios de reconhecimento para determinar o grau de incerteza com que os benefícios econômicos futuros referentes ao item venham a fluir para a entidade ou a fluir da entidade. O conceito está em conformidade com a incerteza que caracteriza o ambiente no qual a entidade opera. As avaliações acerca do grau de incerteza atrelado ao fluxo de benefícios econômicos futuros devem ser feitas com base na evidência disponível quando as demonstrações contábeis são elaboradas”.

Desse modo, a probabilidade está relacionada com o grau de incerteza de que haverá os benefícios econômicos futuros. Não resta dúvida de que a incerteza está relacionada com a evidência disponível em um determinado momento.

Assim, em 2004, não havia evidência disponível no sentido de que seria provável o fluxo dos benefícios futuros decorrentes do creditamento de PIS e COFINS sobre manutenção e peças. Totalmente diferente é o ambiente após a manifestação expressa da Receita Federal por meio de soluções de consulta. Trata-se de um ambiente distinto em que algo que era somente possível torna-se provável. Logo, as evidências disponíveis foram alteradas para que os créditos fossem reconhecidos em momento posterior.

O segundo ponto relevante é quando registrar os créditos de PIS e COFINS, isto é, de forma retrospectiva ou no momento em que se alteram as evidências disponíveis.

Para tanto, irei me socorrer de outra norma contábil, no caso o Pronunciamento Contábil n. 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro (CPC 23).

Os critérios previstos no CPC 23 se aplicam a qualquer tipo de evento ou transação onde existe incerteza acerca do reconhecimento prospectivo ou retrospectivo.

De forma ampla, o CPC 23 estabelece que as retificações de erro sejam tratadas retrospectivamente e as alterações de estimativa prospectivamente.

Daí ser fundamental a distinção entre a correção de erro e a alteração de estimativa. Sobre o tema dispõe o item 48 do CPC 23: “48. As correções de erro distinguem-se de mudanças nas estimativas contábeis. As estimativas contábeis, por sua natureza, são aproximações que podem necessitar de revisão à medida que se conhece informação adicional. Por exemplo, o ganho ou a perda reconhecida no momento do desfecho de contingência, que, anteriormente, não podia ser estimada com precisão, não constitui retificação de erro.”

Conforme se observa, as estimativas precisam sempre ser reavaliadas, sendo que as alterações de estimativas não se constituem em retificações de erros, mas apenas uma atualização frente às evidências disponíveis em cada um dos momentos. O exemplo mais comum para se exemplificar uma alteração de estimativa é atualização dos montantes das provisões. A depender de cada exercício, o valor da provisão pode ir sendo reavaliado e ajustado conforme vai caminhando a própria jurisprudência.

O conceito de erro é exemplificado no item 5 do CPC 23, que abrangerá: “os erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contábeis e aqueles relacionados à interpretação equivocada e também as fraudes”; nesta última fica caracterizado o dolo do agente, a intenção de “enganar”.

É importante salientar que por estar apresentada na forma de números, há uma impressão de exatidão nas demonstrações contábeis, sendo que alguns terceiros até acham que a contabilidade é uma ciência exata.

Não há nada mais errado do que essa conclusão. A Contabilidade se expressa em números, mas reflete (ou tenta refletir) a realidade econômica de uma entidade (uma realidade extremamente complexa a depender da entidade).

Assim, a elaboração de demonstrações contábeis envolve o exercício de julgamento e o estabelecimento de estimativas por parte dos administradores da empresa. Isso inclusive está claro na Estrutura Conceitual (CPC 00): “OB11. Em larga extensão, os relatórios contábil-financeiros são baseados em estimativas, julgamentos e modelos e não em descrições ou retratos exatos.” (grifos não constam no original).

Portanto, há uma série de estimativas nas demonstrações financeiras. Aqui deve ser feita citação expressa aos itens 32 e 33 do CPC 23:

“32. Como consequência das incertezas inerentes às atividades empresariais, muitos itens nas demonstrações contábeis não podem ser mensurados com precisão, podendo apenas ser estimados. A estimativa envolve julgamentos baseados na última informação disponível e confiável. Por exemplo, podem ser exigidas estimativas de: (a) créditos de liquidação duvidosa; (b) obsolescência de estoque; (c) valor justo de ativos financeiros

ou passivos financeiros; (d) vida útil de ativos depreciables ou o padrão esperado de consumo dos futuros benefícios econômicos incorporados nesses ativos; e (e) obrigações decorrentes de garantias.

33. O uso de estimativas razoáveis é parte essencial da elaboração de demonstrações contábeis e não reduz sua confiabilidade.”

Diante da necessidade de diversas estimativas, o preparador das demonstrações contábeis irá tomar as suas decisões acerca das estimativas com base nas evidências disponíveis naquele momento.

No caso concreto, não há que se falar que o contribuinte incorreu em erro contábil ao não reconhecer os créditos de PIS e COFINS sobre manutenção e peças em 2004, uma vez que as evidências disponíveis naquela época não eram suficientes para tanto.

Todavia, a situação muda completamente quando começam a surgir manifestações da Receita Federal atestando tal possibilidade, sendo que aí sim surgem evidências fortes (fortíssimas) sobre a possibilidade de créditos de PIS e COFINS.

Estamos diante uma situação clara de alteração das estimativas, situação na qual as próprias normas contábeis admitem que o registro contábil se dá no momento de alteração das estimativas, isto é, não há que ser feito o registro de forma retroativa.

Assim, entendo que é correto o procedimento adotado pelo contribuinte de registrar extemporaneamente os créditos de PIS e COFINS após a publicação de soluções de consulta da Receita Federal.

Ante todo o exposto, entendo: (i) por não CONHECER o Recurso Especial da Fazenda Nacional; e (ii) CONHECER E DAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em sua proposta de não conhecer do recurso especial da PGFN. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que o recurso deveria ser conhecido.

O caso sob exame tem em conta lançamentos de IRPJ e CSLL por majoração indevida de custos, dado a Contribuinte não ter deles excluído os créditos de Contribuição ao PIS e COFINS em apuração não-cumulativa de 2004. Parte da exigência se fez sob a acusação de postergação, em face de registro de recuperação de despesas promovido em 28/12/2006.

A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente exigência e o Colegiado *a quo* cancelou a parcela lançada como postergação, sob o entendimento de que a

imputação proporcional não seria o procedimento adequado para determinação dos valores exigidos, vez que a lei vigente contemplaria, apenas, a imputação linear.

O recurso especial da PGFN foi admitido em face dos paradigmas nº 202-18.737 e 201-80.269. O I. Relator, porém, entendeu que haveria dessemelhança fática entre os acórdãos comparados. A Contribuinte, de seu lado, afirmou a *ausência de identidade fática entre os acórdãos paradigma e recorrido*, bem como que a PGFN não demonstrou analiticamente a divergência.

Ambas objeções da Contribuinte não merecem acolhida porque o dissídio jurisprudencial se satisfaz com a similitude fática nos pontos determinantes para a interpretação da legislação tributária de regência – o que está presente, como adiante se demonstrará -, bem como porque a PGFN regularmente destaca os excertos das ementas e dos votos dos paradigmas para confrontação com o fundamento do acórdão recorrido, evidenciando porque, em sua visão, há dissídio jurisprudencial. Apenas que, com os acréscimos apresentados em sustentação oral, compreendeu-se que um dos paradigmas deveria ser afastado, prevalecendo o conhecimento apenas em relação ao outro precedente apontado.

Registre-se que os paradigmas aqui apresentados já foram admitidos por este Colegiado, à unanimidade, para caracterização do dissídio jurisprudencial analisado no Acórdão nº 9101-004.617¹, mas ali se tratava de lançamento por recolhimento em atraso sem acréscimos moratórios, mediante imputação proporcional do pagamento promovido. Conhecido o recurso especial, a maioria deste Colegiado lhe deu provimento para afirmar a legalidade da imputação proporcional como método de determinação dos valores exigíveis em razão do atraso no pagamento.

Já no Acórdão nº 9101-005.063², o paradigma 202-18.737 foi rejeitado por maioria de votos, sendo que esta Conselheira se manifestou contrariamente a tal entendimento, conforme voto declarado abaixo reproduzido. O dissídio jurisprudencial, ali, era semelhante ao presente, arguido pela PGFN em razão do cancelamento de lançamento que se valeu da imputação proporcional para determinar o tributo postergado, isto em face do paradigma nº 202-18.737:

Divergi da I. Relatora quanto ao conhecimento do recurso especial da PGFN porque vislumbro similaridade fática entre os acórdãos comparados e consequente dissídio jurisprudencial acerca da legislação que rege a imputação de pagamentos.

No acórdão recorrido, embora a questão precedente fosse de postergação do pagamento do IRPJ, a discussão se estabeleceu no procedimento a ser adotado para imputação de pagamento a um débito vencido. Isto porque, ao entender que a variação cambial ativa deveria ter sido oferecida à tributação em período anterior àquele em que tributada pela Contribuinte, a autoridade fiscal determinou o tributo devido no período que entende ser o de competência para o reconhecimento daquela receita, e imputou a este débito o tributo recolhido em relação ao período de apuração futuro, no qual a receita foi computada pela Contribuinte. Nesta imputação, a autoridade fiscal adicionou ao débito apurado no período de competência os acréscimos moratórios até a data do recolhimento promovido no período em que a receita foi computada pelo Contribuinte,

¹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício).

² Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andre Mendes de Moura, Livia de Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício) e acompanharam esta Conselheira, no conhecimento, os Conselheiros Viviane Vidal Wagner e Luis Henrique Marotti Toselli.

e distribuiu este recolhimento proporcionalmente ao principal, multa e juros devidos, para determinar a parcela do principal que deixou de recolhida no período de competência e, assim, exigi-la com os acréscimos de ofício. Contudo, o Colegiado *a quo* entendeu que o recolhimento promovido no período em que a receita foi tributada pela Contribuinte deveria ter seu principal imputado apenas ao principal devido no período de competência, exigindo-se separadamente os acréscimos moratórios que deixaram de ser recolhidos, por força do art. 43 da Lei nº 9.430/96.

Já no paradigma nº 202-18.737, embora o lançamento não se referisse a postergação de pagamento, mas sim a pagamento em atraso sem acréscimo da multa de mora, a discussão também se estabeleceu em torno do procedimento adotado para imputação do pagamento ao débito recolhido em atraso, e lá foi validada a técnica de adicionar ao débito os acréscimos moratórios devidos e distribuir o recolhimento proporcionalmente para determinar a parcela do principal que deixou de ser recolhida e, assim, exigi-la de ofício.

Assim, entendo irrelevante o fato de o acórdão recorrido ter analisado infração de postergação de pagamento e o paradigma infração de pagamento em atraso sem acréscimos moratórios. Em ambos os casos a determinação do valor exigível se deu por meio de imputação proporcional, sendo que esta técnica foi validada no paradigma e invalidada no recorrido.

A confirmar o dissídio jurisprudencial registro que já manifestei meu entendimento sobre a matéria tanto em face de exigências decorrentes de recolhimento em atraso sem acréscimos moratórios, como também de postergação no reconhecimento de receitas tributáveis. Neste sentido são, respectivamente, os votos proferidos nos Acórdãos nº 1101-00.443 e 1101-000.838.

No primeiro (1101-00.443), está consignado que:

Concordo com a declaração de nulidade material do lançamento, por ausência de dispositivo legal autorizando a formalização da exigência como feito. Assim já me expressei na análise de outros lançamentos fundamentados nos mesmos dispositivos legais, complementando que:

Em verdade, uma vez constatado recolhimento em atraso desacompanhado da integralidade dos acréscimos moratórios previstos em lei, deve a autoridade lançadora, mediante imputação proporcional do pagamento, determinar o principal que deixou de ser recolhido, e assim promover a cobrança da parcela que, declarada como no presente caso, não restou quitada com aquele recolhimento.

Isto porque o Código Tributário Nacional limita-se a abordar a imputação de pagamentos nos seguintes termos:

Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV - na ordem decrescente dos montantes.

Como se vê, não há regra expressa de precedência entre tributo, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios e, ainda, em outros dispositivos do

CTN também não se encontra norma específica sobre como deve ser feita a alocação de pagamentos entre as parcelas componentes de um mesmo crédito tributário.

Sendo assim, na ausência de previsão acerca da matéria, utilizando a analogia admitida no art. 108 do CTN, é de se observar o que estabelecido no seu art. 167:

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Portanto, se a restituição obedece a critério proporcional, por analogia e simetria, a imputação do pagamento também deverá observá-lo. Significa dizer que o valor total pago deve ser distribuído proporcionalmente para quitação do principal, multa e juros de mora devidos na data do recolhimento inicial, exigindo-se ou cobrando-se o principal remanescente, que será acrescido de multa e juros de mora calculados até a data em que o recolhimento complementar venha a ser efetivado.

E, de forma semelhante, no segundo acórdão (1101-000.838) constou que:

Ocorre, porém, que o Código Tributário Nacional não ampara a amortização linear, na medida em que se limita a abordar a imputação de pagamentos nos seguintes termos:

Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV - na ordem decrescente dos montantes.

Inexistindo neste, ou em outros dispositivos do CTN, regra expressa de precedência entre tributo, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios, a forma de alocação de pagamentos entre as parcelas componentes de um mesmo crédito tributário deve ser definida mediante utilização da analogia admitida no art. 108 do CTN, tendo em conta o que estabelecido em outro ponto daquele Código:

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Portanto, se a restituição obedece a critério proporcional, por analogia e simetria, a imputação do pagamento também deverá observá-lo. Significa dizer que o valor total pago deve ser distribuído proporcionalmente para quitação do principal, multa e juros de mora devidos na data do recolhimento inicial, exigindo-se ou cobrando-se o principal remanescente, que será acrescido de multa e juros de mora calculados até a data em que o recolhimento complementar venha a ser efetivado, como procedeu a Fiscalização.

Como bem observa o I. Relator, a possibilidade de se exigir, isoladamente, penalidades em razão da inobservância do prazo de recolhimento de tributos,

cumulada com a falta de recolhimento de multa de mora, deixou de existir com a revogação do art. 44, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007. Assim, o art. 43 da Lei nº 9.430/96 somente resta aplicável para fins de constituição de juros de mora isolados, nas hipóteses em que o sujeito passivo deixa de recolhê-los em razão de ordem judicial, e a constituição deste crédito tributário se faz necessária para prevenir a decadência.

Registre-se, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça já firmou interpretação, no âmbito do REsp nº 921.911/RS, em favor da imputação procedida pela Receita Federal, nos casos de reconhecimento de direito creditório utilizado para compensação de débitos em atraso, sem acréscimos moratórios. A ementa do referido julgado, proferido pela Primeira Turma daquele Tribunal em 01/04/2008, deixa claro o entendimento ali firmado:

TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DO ART. 163 DO CTN. PRETENSÃO DE, NA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA, APLICAREM-SE REGRAS DO CÓDIGO CIVIL SOBRE IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO.

1. A regra dos arts. 374 e 379 do CC de 2002 não se aplica às compensações tributárias.
2. Impossível, juridicamente, o acolhimento de pretensão no sentido de que, primeiramente, na compensação, sejam os juros devidos considerados em primeiro lugar como pagamento e, em seguida, o principal.
3. O art. 163 do CTN regula, exaustivamente, a imputação do pagamento nas relações jurídico-tributárias.
4. A compensação tributária deve ser feita de acordo com as regras específicas estabelecidas para regular tal forma de extinção do débito. Não-aplicabilidade do sistema adotado pelo Código Civil.
5. Não-aplicação de analogia para decidir litígio tributário quando a questão enfrentada não é disciplinada pelo CTN.
6. Recurso especial conhecido e parcialmente provido.

O Ministro José Delgado, citando doutrina e outras decisões judiciais, afastou a aplicação subsidiária do Código Civil em matéria tributária em razão da revogação expressa do art. 374 daquele diploma legal, e complementou que proceder de forma distinta daquela adotada pela Receita Federal ensejaria quebrar de isonomia *entre os critérios para a cobrança de débitos e créditos fiscais*. Reforçou, ainda, que *o caput do art. 163 do CTN, bem como a natureza indexadora da taxa SELIC, permitem concluir que o montante do crédito tributário é uno e indivisível, justificando a imputação proporcional*, além do fato de a capitalização de juros ser vedada pelo art. 167 do CTN.

Posteriormente, em acórdão proferido em 14/10/2008, sob relatoria do Ministro Castro Meira, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça adotou o mesmo entendimento, acrescentando o reconhecimento da validade das Instruções Normativas que disciplinaram a imputação na forma aqui adotada. Reprodz-se a ementa do referido acórdão, decorrente do AgRg no Resp nº 971.016/SC:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CÓDIGO CIVIL. IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO. AMORTIZAÇÃO DOS JUROS ANTES DO PRINCIPAL. ART. 354 DO CC/2002. INAPLICABILIDADE. OFENSA AO ART. 108 CTN. INOCORRÊNCIA.

1. "Se as normas que regulam a compensação tributária não prevêm a forma de imputação do pagamento, não se pode aplicar por analogia o art. 354 do CC/2002 (art. 993 do CC/1916) e não se pode concluir que houve lacuna legislativa, mas silêncio eloqüente do legislador que não quis aplicar à compensação de tributos indevidamente pagos as regras do

Direito Privado. E a prova da assertiva é que o art. 374 do CC/2002, que determinava que a compensação das dívidas fiscais e para fiscais seria regida pelo disposto no Capítulo VII daquele diploma legal foi revogado pela Lei 10.677/2003, logo após a entrada em vigor do CC/2002" (REsp 987.943/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 28.02.2008).

2. A imputação de pagamento não é causa de extinção do crédito tributário, representa apenas a forma de processamento da modalidade extintiva, que é o pagamento.

Daí porque, silenciando o Código Tributário sobre esse ponto específico, nada impede que a Administração expeça atos normativos que regulem o processamento da causa extintiva.

3. O fato de, na seara tributária, a imputação vir regulamentada em atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal – IN's 21/97, 210/2002, 323/2003 e 600/2005 – não implica qualquer violação da ordem constitucional ou legal, uma vez que a reserva de lei complementar (art. 146 da CRFB/88) não abrange essa matéria e o art. 97 do CTN não exige a edição de lei formal para tratar do tema.

4. Nos termos do art. 108 do CTN, a analogia só é aplicada na ausência de disposição expressa na "legislação tributária". Por essa expressão, identificam-se não apenas as leis, tratados e decretos, mas, também, os atos normativos expedidos pela autoridade administrativa (arts. 96 e 100 do CTN). Dessa forma, não há lacuna na legislação tributária sobre o tema imputação de pagamento, o qual, como dito, não é objeto de reserva legal.

5. Inexistência de ofensa aos arts. 354 do CC/2002 e 108 do CTN.

6. Agravo regimental não provido.

Acórdão recente, proferido em 10/02/2011 em razão do REsp nº 1.115.604/RS, confirma a manutenção deste entendimento no âmbito do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 165, 458 E 535, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. PRECATÓRIO. MORATÓRIA DO ART. 78 DO ADCT. JUROS DE MORA EM CONTINUAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE NA HIPÓTESE. RESPEITO DO PRAZO CONSTITUCIONAL. PRECEDENTES. IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO. ART. 354 DO CC/02. INAPLICABILIDADE NA SEARA TRIBUTÁRIA. PRECEDENTES.

1. Cumpre afastar a alegada ofensa dos arts. 165, 458, II e 535 do CPC, eis que o acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada sobre as questões que foram postas à deslinde, adotando, contudo, orientação contrária à pretensão dos ora recorrentes, não havendo que se falar em deficiência ou omissão na prestação jurisdicional conferida na origem.

2. A jurisprudência desta Corte é pacífica quanto à não incidência de juros moratórios em continuação quando do pagamento das parcelas do precatório na forma do art. 78 do ADCT, desde que respeitado o prazo constitucional. Precedentes.

3. Não havendo direito ao cômputo de juros moratórios na hipótese, resta prejudicada a análise da alegada ofensa dos arts. 39, § 4º, da Lei n. 9.250/95 e 161, § 1º, do CTN. Contudo, em razão do princípio da non reformatio in pejus, deve ser mantido o acórdão recorrido na parte que determinou a incidência de juros legais de 6% ao ano, a partir da segunda parcela.

4. A imputação do pagamento na seara tributária tem regime diverso àquele do direito privado (artigo 354 do Código Civil), inexistindo regra

segundo a qual o pagamento parcial imputar-se-á primeiro sobre os juros para, só depois de findos estes, amortizar-se o capital. Precedentes.

5. Recurso especial não provido.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, também neste ponto, e cancelar a exigência de juros de mora isolados.

Vislumbro, assim, demonstrado o dissídio jurisprudencial acerca da repercussão do art. 43 da Lei nº 9.430/96 em face do que dispõem os arts. 163 e 167 do CTN, razão pela qual voto por CONHECER do recurso especial da PGFN.

Como dito, o caso analisado no paradigma nº 202-18.737 tratou de exigência decorrente da constatação de pagamento em atraso sem acréscimo de multa de mora, e a autoridade lançadora determinou o valor devido mediante imputação proporcional do pagamento. O sujeito passivo arguiu a nulidade do lançamento porque desconSIDERADOS pagamentos promovidos, e o Colegiado do Segundo Conselho de Contribuintes esclareceu que os pagamentos foram totalmente apropriados, porém seu efeito extintivo do principal devido foi reduzido pelos cálculos de imputação proporcional. Depois de firmar o cabimento da multa de mora na hipótese de atraso no pagamento, aquele Colegiado declarou a legalidade da imputação proporcional fazendo referência ao Parecer PGFN/CDA nº 1.935/2005, *que concluiu ser a amortização proporcional a única forma de imputação admitida pelo Código Tributário Nacional*.

Sob tal ótica, esta Conselheira reitera seu entendimento favorável ao conhecimento do recurso especial nestes autos, em face de tal paradigma, por vislumbrar que o Colegiado que o proferiu reformaria o fundamento principal do voto vencedor do acórdão recorrido, que inclusive está pautado na oposição ao entendimento expresso naquele Parecer, embora referida sua expressão em ato posterior (Parecer PGFN/CAT/Nº 74/2012). Isto porque o Parecer de 2005 também conclui que a imputação de pagamento, por não estar expressamente prevista no Código Tributário Nacional, submete-se, por simetria, ao disposto no art. 163 do CTN, que refere a mesma proporcionalidade na hipótese de o pagamento contemplar mais de um débito principal. A divergência jurisprudencial, assim, se estabelece quando o recorrido expressa que:

Ocorre que o procedimento da imputação proporcional não é adequado in casu, tendo em vista a alteração trazida pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, senão vejamos:

[...]

O comando legal acima deixa claro que multa e juros de mora decorrentes de crédito tributário, como no caso, do tributo recolhido postergado, são exigidos isolada ou conjuntamente e não através do método da imputação proporcional.

[...]

Neste sentido, o próprio Parecer PGFN/CAT/Nº 74/2012 tratou da questão, conforme a seguinte ementa:

Imputação de pagamento. Art. 163 do CTN. Pagamento do crédito tributário após o seu vencimento, sem que o contribuinte inclua o valor da multa de mora. A imputação proporcional e a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, promovida pela Lei nº 11.488, de 2007

[...]

Assim, como discorre o próprio Parecer, o Código Tributário Nacional não contém nenhuma regra para a imputação de pagamento, na hipótese em que o contribuinte possui um débito vencido, que teoricamente exija valores de principal e juros, e o pagamento seja insuficiente a extingui-lo em seu todo.

Analisando o anteprojeto do CTN, percebeu-se que a comissão entendeu que ‘os juros de mora e as penalidades pecuniárias integram-se na obrigação principal’, fator que conceitualmente não pode ser aceito.

Como já destacado, isto significaria extirpar o próprio conceito de tributo, consoante art. 3º do CTN!

Ademais, não há base legal no ordenamento jurídico para a imputação proporcional dum pagamento realizado, de forma equivalente a principal multa e juros, ao contrário da hipótese de lançamento da multa e juros isolada ou conjuntamente, consoante o art. 43 da Lei nº 9.430/96, já citado.

Assim, ainda que o Parecer citado tenha discorrido quanto à validade da imputação proporcional a critério da autoridade administrativa, baseado no próprio art. 163 do CTN, tal entendimento não pode fazer às vezes do dispositivo legal, por apreço ao princípio da legalidade.

Reitere-se que este foi o fundamento principal adotado no acórdão recorrido para afastar a exigência calculada mediante imputação proporcional de pagamento postergado. Assim, outros aspectos específicos da presente exigência que eventualmente deixaram de ser analisados no acórdão recorrido, não poderiam ser invocados como dessemelhanças para caracterização do dissídio jurisprudencial. Significaria, apenas, que, se revertido tal fundamento, poderia ser necessário o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação de outros argumentos de defesa deduzidos contra a exigência. De toda a sorte, antecipe-se que o exame do recurso voluntário permite constatar que a ilegalidade da imputação proporcional foi a única alegação deduzida para cancelamento desta parte da exigência, além, é claro, da argumentação de base quanto à exclusão dos créditos de Contribuição ao PIS e COFINS não-cumulativos dos custos, que afeta as duas partes da acusação fiscal.

Para evidenciar a suficiência da similitude fática entre decisões que analisam cenários de imputação proporcional em sede de pagamento em atraso de tributo e de imputação proporcional para determinação de tributo postergado, vale observar demonstrativo de apuração do auto de infração presente à e-fl. 4. A distinção entre o segundo e o primeiro cenário referidos é, apenas, a preliminar determinação do valor pago em atraso, que no segundo cenário não se faz a partir do valor consignado em DARF, mas sim mediante aplicação da alíquota de incidência no período sobre a base de cálculo postergada. A partir daí, determinado o pagamento em atraso, a apuração do tributo à descoberto pelo pagamento em atraso se faz da mesma forma que no primeiro cenário referido, mediante decomposição do valor pago em parcelas de principal, multa e juros de mora, para alocação apenas do principal remanescente ao tributo devido no período inicial, e determinação da parcela não recolhida, lançada de ofício. E é neste segundo passo que se discute, tanto no recorrido, quanto nos paradigmas, se é válido, ou não, o procedimento fiscal.

Note-se, ainda, que o voto vencedor do acórdão recorrido prossegue cancelando a multa de ofício aplicada por *regra “causa e efeito”*, e ao final adiciona que a multa de ofício prevista por falta de pagamento de multa de mora foi suprimida com a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 11.488/2007, invocando retroatividade benigna, e concluindo que:

Seguindo a mesma linha, repise-se: o conceito de tributo não se confunde com acréscimos legais nem com juros, não havendo o que se falar em tributo (imposto ou contribuição) não pago, mas apenas em tributo pago a destempo, fator que não condiciona aplicação da multa de ofício.

Neste caso, conforme já descrito, aplicam-se os arts. 43 e 61 da Lei nº 9.430/96, hipótese em que a multa ainda é desonerada, conforme cada caso, pelo art. 138, caput, do codex tributário, através da denúncia espontânea, por não ter sido o tributo declarado na competência anterior, em que devido.

Assim, sob a premissa de que o tributo foi pago, ainda que a destempo, o Colegiado *a quo* afastou qualquer cogitação de aplicação de multa de ofício por inexistência de principal devido, hipótese na qual concluiu haver denúncia espontânea. Tal argumentação é consequência, portanto, da premissa de que a imputação proporcional é inválida, vez que a imputação deve ser linear, contexto no qual, sendo o principal pago idêntico ao devido, nada resta de tributo a ser exigido e, por consequência, de base de cálculo para a multa de ofício, restando apenas a cogitação de alguma punição específica por falta de recolhimento da multa de mora, que é afastada pelo argumento acima.

Já quanto ao paradigma nº 201-80.269, distintamente do paradigma nº 202-18.737 que referia insuficiência de recolhimento apurada entre fevereiro/2001 e julho/2004, constata-se que este outro paradigma teve em conta infrações lançadas em 1996 e verificadas nos períodos de apuração entre janeiro/93 e novembro/94, sendo, assim, editado antes da vigência do art. 43 da Lei nº 9.430/96, dispositivo invocado no acórdão recorrido como regra impositiva da imputação linear. Logo, não é possível cogitar se o Colegiado que proferiu o paradigma, diante deste novo cenário legislativo, também afirmaria a prevalência da imputação proporcional. Registre-se, de todo a sorte, que a discussão ali travada também dizia respeito a exigência decorrente da constatação de pagamento de tributos em atraso sem acréscimo da multa de mora, e, neste contexto, depois de afastar a caracterização de denúncia espontânea, o outro Colegiado do Segundo Conselho de Contribuintes afirmou correto o procedimento de imputação proporcional, por força do art. 163 do CTN. Contudo, assim o fez antes da vigência do art. 43 da Lei nº 9.430/96, razão pela qual o dissídio jurisprudencial acerca da validade do procedimento de imputação proporcional para determinação dos valores devidos em razão do atraso verificado no pagamento de tributos não resta caracterizado em face deste paradigma.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN apenas em face do paradigma nº 201-80.269.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator no conhecimento do recurso especial da Contribuinte.

Inicialmente cabe registrar que seu seguimento se deu em face dos dois paradigmas indicados, conforme assim sintetizado no despacho de admissibilidade:

No acórdão recorrido, mesmo reconhecendo-se não haver regra estabelecida em lei para a escrituração dos valores dos créditos do PIS e da COFINS, entende-se que os custos das mercadorias foram majorados, pois os créditos da contribuição do PIS e da Cofins não foram contabilizados no ano-calendário de 2004 como valores a recuperar, diminuindo assim o resultado fiscal de IRPJ e da CSLL.

Já no paradigma, Acórdão nº 1801-002.018, contrariamente, decidiu-se que deve ser afastada a acusação fiscal de majoração indevida de custos, pois a não cumulatividade do PIS e da Cofins não as torna tributos "devidos na aquisição". A exigência fiscal de

exclusão dos créditos do PIS e da Cofins do custo das mercadorias revendidas quando das aquisições dos insumos em questão não encontra amparo legal, já que o art. 289, parágrafo 3º, do RIR/99 não se aplica ao caso.

No caso do Acórdão Paradigma nº 1302-001.802, de outra forma, concluiu-se que não há previsão legal que determine a exclusão dos créditos do PIS e da Cofins do custo dos insumos, podendo a contribuinte controlar os referidos créditos extra contabilmente e, quando do seu efetivo creditamento, proceder aos ajustes contábeis.

Diante do exposto, constata-se a divergência argüida, já que, tratando de situações fáticas e conjuntos probatórios semelhantes, em face do mesmo arcabouço normativo, os julgados recorrido e paradigmas adotaram soluções diversas.

O procedimento fiscal formalizado nestes autos tem origem na invocação, pela Contribuinte, de créditos extemporâneos de Contribuição ao PIS e de COFINS em dezembro/2006, relativos a *aquisições de partes e peças de reposição para máquinas e serviços empregados diretamente na produção de bens destinados à venda, referentes aos anos-base de 2003 a 2006*. Parcela destes valores foi escriturada como recuperação de custos em 28/12/2006, constatando a autoridade fiscal, nestes autos, que os custos de 2004 estavam majorados tais valores. A presente exigência se refere, apenas, aos créditos do ano-calendário 2004.

O Colegiado *a quo* rejeitou as alegações da Contribuinte no sentido de que a não-cumulatividade da Contribuição e da COFINS não teria o mesmo tratamento daquela verificada no âmbito do IPI e do ICMS, bem como analisou a circunstância de que a Contribuinte teria dúvida, em 2004, quanto à tomada destes créditos, do que decorreria a não obrigatoriedade de registrar créditos que não representariam um direito adquirido definitivamente, cabendo apenas seu controle extra-contábil e afetação do resultado quando do aproveitamento do crédito.

Referindo o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 3/2007 e o Comunicado Técnico CFC nº 01/03, o voto condutor do acórdão recorrido reconhece que *não há regra estabelecida em lei para a escrituração* de tais créditos, mas observa que o lucro líquido do período foi afetado por tais registros, mediante apropriação de custos majorados com esses créditos, e assim foi negou provimento ao recurso voluntário na parte em que houve apenas glosa de custos, sem ocorrência de postergação.

Esta Conselheira participou do julgamento que resultou no paradigma nº 1302-001.802, no qual foi analisada a exigência formulada em face da mesma Contribuinte, mas relativa à majoração de custos apurada no ano-calendário 2006, e aproveitados extemporaneamente em 2008, *sem proceder ao devido ajuste na contabilidade*. Não foi constatada postergação, mas apenas majoração dos custos no período autuado.

No voto condutor do referido paradigma, a ex-Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich invocou entendimento por ela antes endossado no Acórdão nº 1801-002.018 – segundo paradigma apresentado nestes autos – reconhecendo haver distinção entre os regimes de não-cumulatividade, quando comparado com o ICMS e o IPI. Nas palavras do ex-Conselheiro Alexandre Fernandes Limiro, *a Cofins e o PIS não podem ser tidos como tributos “devidos na aquisição”, tampouco “recuperáveis” como ocorre com o ICMS e o IPI, que incidem sobre a operação, respectivamente, relativa à circulação de mercadoria ou com produto industrializado que resulte na aquisição da mercadoria destinada à revenda*. Demonstrando esta diferenciação, o ex-Conselheiro asseverou que (i) *à pessoa jurídica não se exige o controle do valor das contribuições do PIS/Cofins incidentes ou pagos na aquisição de insumos, mas somente o registro de que tais aquisições são tributáveis pelas contribuições em questão (e obviamente o valor das aquisições)*, e (ii) *não há destaque, na nota fiscal de aquisição de insumos, dos valores recolhidos a título de PIS/Cofins na operação precedente*. A partir da conclusão de que a não

cumulatividade das contribuições ao PIS e da Cofins também não os tornam tributos indiretos, os dois paradigmas decidiram que não há subsunção ao disposto no art. 289, §3º do RIR/99, inexistindo previsão legal para lastrear a exigência fiscal de exclusão dos créditos do PIS e da Cofins do custo das mercadorias revendidas.

No paradigma nº 1302-001.805, a relatora prosseguiu reconhecendo a incerteza dos valores posteriormente recuperados, observando que houve glosa no seu aproveitamento, *ainda pendente de decisão no âmbito administrativo*. Ao final, decidiu pela regularidade da conduta da Contribuinte de *ajustar os efeitos tributários na apuração do IRPJ/CSLL do creditamento das contribuições sociais incidentes nas aquisições quando da efetividade deste creditamento*, mas na hipótese *em que há real dificuldade em se saber se os créditos de PIS/Cofins vão ser realmente deferidos pela Administração Tributária*, mormente tendo em conta *a concreta incerteza de poder se creditar dos valores não descontados do custo dos insumos*, concretude esta ressaltada na declaração de voto desta Conselheira encartada a este paradigma, na qual, depois de observar que o lançamento tributou, apenas, os créditos extemporâneos de Contribuição ao PIS e COFINS considerados procedentes, e apontar dúvidas quanto ao procedimento contábil adotado pela Contribuinte para reconhecimento contábil dos créditos extemporâneos, concluiu por infirmado o fundamento fático do lançamento, vez que os créditos originalmente considerados procedentes pela autoridade fiscal, e tributados, não foram reconhecidos em sede de pedido de ressarcimento porque não retificados os DACON correspondentes.

Ainda que haja aparente dessemelhança entre o acórdão recorrido e o paradigma nº 1302-001.802, vez que nestes autos se afirma o reconhecimento posterior dos créditos como recuperação de custos, enquanto no paradigma, apesar de o lançamento ter sido formalizado em 2011 e referir a dedução dos créditos extemporâneos na apuração não-cumulativa no 1º trimestre/2008, não se cogitou de postergação – possivelmente porque não houve o reconhecimento contábil da recuperação de custos, por somente ter sido pleiteado o ressarcimento, sem sua destinação a compensação – a questão de fundo que solucionou os dois casos é idêntica: a repercussão, no lucro tributável, de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS calculados sobre os mesmos insumos – partes e peças de reposição de máquinas e serviços empregados diretamente na produção de bens destinados a venda - nos períodos autuados (ano-calendário 2004 no recorrido e ano-calendário 2006 no paradigma), ou seja, se os créditos destas contribuições, referentes especificamente a estes insumos acerca dos quais se suscita dúvida quanto à possibilidade da tomada de créditos, deveriam ser expurgados dos custos nos períodos de apuração em que tais custos afetaram o resultaram tributável.

De toda a sorte, anote-se a oposição de embargos de declaração pela Contribuinte nestes autos, registrando que a tributação aqui promovida teve em conta, apenas, os créditos originalmente reconhecidos pela autoridade fiscal, e apontando fato novo, ocorrido *após o julgamento do recurso voluntário*, consistente no indeferimento dos pedidos de restituição correspondentes. Afirmou, assim, que estes autos apresentariam as mesmas circunstâncias analisadas no Acórdão nº 1302-00.1802, no qual fora provido seu recurso voluntário. Tais embargos, porém, foram rejeitados em exame de admissibilidade porque a omissão não foi apontada objetivamente e o acórdão embargado apresentava manifestação *sobre ponto em que se impunha o seu pronunciamento de forma obrigatória, dentro dos ditames da causa de pedir*.

Já quanto ao paradigma nº 1801-002.018, a dessemelhança acima referida não se verifica. Tratou-se, ali, da mesma apuração apresentada nestes autos, que aqui resultou em

lançamento por majoração de custos no ano-calendário 2004 e, no paradigma, no ano-calendário 2005.

Assim, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO e primeiramente apreciado, vez que sua decisão pode ser prejudicial à matéria tratada no recurso especial da PGFN.

No mérito do recurso especial da Contribuinte, esta Conselheira restou vencida em sua posição de divergência em relação ao voto do I. Relator.

Importa inicialmente registrar que a circunstância motivadora da declaração de voto desta Conselheira no paradigma nº 1302-001.802, e que resultou no provimento do recurso voluntário naqueles autos porque *infirmado o motivo dos lançamentos, impondo-se o seu cancelamento*, também alcançaria as exigências destes autos, vez que o pedido de ressarcimento cujo indeferimento é lá mencionado contemplaria não só os créditos extemporâneos originados de 2006, como também os originados em 2004, aqui autuados. Veja-se:

O documento anexo à referida petição (fls. 290/311) evidencia a análise do pedido de ressarcimento formulado em 10/04/2008, objeto do processo administrativo nº 10650.900665/2012-66, decorrente de, dentre outros créditos, daqueles extemporaneamente apurados de janeiro/2004 a novembro/2006, apropriados no 1º trimestre/2008, à semelhança do que descrito pela autoridade fiscal nestes autos (fl. 66). O direito creditório correspondente ao crédito extemporâneo foi indeferido porque, embora a Fiscalização tenha confirmado parcialmente os créditos alegados, impôs-se a glosa total em razão da falta de retificação dos correspondentes DACON de 01/2004 a 11/2006. Ao final da decisão de fls. 299/300, há reconhecimento parcial de direito creditório, mas apenas com referência às apurações tempestivas do 1º trimestre/2008, às quais, inclusive, foram vinculadas compensações.

Frente a tais circunstâncias, se os lançamentos de IRPJ e CSLL têm como motivo a admissibilidade, pela Fiscalização, de parte dos créditos extemporâneos alegados pela contribuinte relativamente a períodos de 2006, mas, ao final, a autoridade competente para se manifestar sobre o direito creditório qual seja, o titular da Unidade da Receita Federal nega-lhe tal admissibilidade, resta, por consequência, infirmado o motivo dos lançamentos, impondo-se o seu cancelamento.

Nos documentos juntados por ocasião dos embargos de declaração opostos ao recorrido, vê-se às e-fls. 634/681 o mesmo despacho decisório acima referido, o qual, à e-fl. 674, também correlaciona os fatos tratados no presente processo administrativo nº 10972.000114/2009-62 com o crédito lá indeferido, apesar de reconhecido pela autoridade fiscal nestes autos, porque depois não constatada a retificação dos DACON correspondentes.

Nestes autos, porém, tal circunstância somente seria cogitada como alternativa para solução do litígio se o dissídio jurisprudencial suscitado contemplasse, especificamente, a comparação entre o acórdão recorrido e o paradigma nº 1302-001.802, e ainda considerando-se eventual prequestionamento ficto da repercussão do indeferimento posterior do pedido de ressarcimento que, arguido em embargos de declaração nestes autos, não foi apreciado pelo Colegiado *a quo*. Em manifestações anteriores esta Conselheira já fundamentou seu entendimento contrário à admissibilidade do prequestionamento ficto em circunstâncias semelhantes³, mas aqui desnecessário se mostra maiores digressões a respeito porque a Contribuinte nada suscitou neste sentido em seu recurso especial.

De toda a sorte, como esclarecido nos debates em sede de julgamento, se tal aspecto estivesse em discussão, esta Conselheira alteraria seu entendimento expresso no

³ Vide, a título de exemplo, declaração de voto no recente Acórdão nº 9101-006.019.

paradigma n.º 1302-001.802 por agora constatar que o não reconhecimento do indébito pretendido em sede de ressarcimento se deu por objeção formal, qual seja, a falta de retificação dos DACON correspondentes, e não por objeção material ao crédito pretendido. A autoridade competente para reconhecimento do indébito, assim, não se opôs à existência do direito afirmada pela autoridade fiscal que examinou as apurações da Contribuinte, mas apenas exigiu o atendimento daquele requisito formal para deferimento do pedido de ressarcimento ou homologação de compensações nas quais o indébito foi utilizado. Subsistindo o crédito, a decisão quanto à repercussão de seu reconhecimento contábil deve ter em conta os aspectos aqui suscitados pela Contribuinte em seu recurso especial.

Assim, analisando o dissídio jurisprudencial sob a ótica exposta pela Contribuinte e confirmada no exame de admissibilidade de seu recurso especial, importa decidir, como antes dito, a repercussão, no lucro tributável, de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS calculados sobre insumos correspondentes a partes e peças de reposição de máquinas e serviços empregados diretamente na produção de bens destinados a venda no período autuado. Ou seja, se os créditos destas contribuições, referentes especificamente a estes insumos acerca dos quais se suscita dúvida quanto à possibilidade da tomada de créditos, deveriam ser expurgados dos custos nos períodos de apuração em que tais custos afetaram o resultaram tributável.

Para além dos fundamentos expressos nos paradigmas aqui admitidos para caracterização do dissídio jurisprudencial, importa registrar que a conduta da Contribuinte também foi apreciada e validada no Acórdão n.º 1402-001.184 – apesar da referência equivocada a créditos de IPI, quando se tratava de créditos de Contribuição ao PIS -, no qual o ex-Conselheiro Carlos Pelá foi acompanhado, à unanimidade, na seguinte argumentação:

Além disso, note-se que no ano-calendário de 2003, em virtude de dúvidas quanto à tomada de créditos com relação à aquisição de determinados insumos, a Recorrente não apurou os créditos de PIS referentes à aquisição desses insumos.

Dessa forma, o custo do estoque desses insumos não foi reduzido pelo valor dos créditos de IPI e não houve nenhum crédito na conta de resultado nesse mesmo valor. Essa não tomada de créditos apenas reduziu o saldo de créditos de IPI, o qual, a rigor, sequer precisaria ser contabilizado.

Nesse contexto, somente quando a Recorrente teve certeza da possibilidade da tomada de tais créditos, após a publicação da Solução de Divergência n.º 9/2006, os créditos foram extemporaneamente utilizados e compensados com outros tributos. E, nesse momento, os respectivos valores foram creditados em conta de resultado e incluídos nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme atestou a fiscalização em seu Relatório Fiscal.

Quanto à questão de fundo, trata-se de matéria enfrentada na Solução de Divergência COSIT n.º 9/2006, cuja ementa foi assim publicada:

O § 10 do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, não institui, ainda que implicitamente, nenhuma hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração da base tributável do IRPJ.

Os créditos previstos na legislação da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep com incidências não-cumulativas não poderão se constituir ao mesmo tempo em direito de crédito e em custo dos insumos, mercadorias e ativos permanentes

É vedado o lançamento do direito de crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep em contrapartida à conta de receita.

É facultado ao contribuinte registrar o custo do insumo, mercadoria e ativo permanente sem excluir a parcela recuperável, desde que realize o controle extracontábil do direito

de crédito e as despesas com a Cofins e com a Contribuição para o PIS/Pasep sejam apropriadas pelo valor líquido.

As soluções divergentes decorreram da interpretação do dispositivo legal acima referido, segundo o qual *o valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição*. Exsurgiram, daí, cogitações no sentido de que os créditos deveriam ser excluídos do lucro líquido na apuração do lucro tributável, e respostas em diferentes sentidos, demandaram pacificação no sentido de que os créditos não podem se constituir em custo e direito de crédito ao mesmo tempo, mas, se o sujeito passivo mantiver o valor recuperável no custo do bem, então somente poderia contabilizar as contribuições incidentes sobre a receita por seu valor líquido ou, no máximo, pelo valor bruto, mas com reconhecimento dos créditos em conta de receita, à qual se aplicaria a disposição legal, no sentido de não constituir receita bruta para fins de incidência daquelas mesmas contribuições.

Excluída esta complexidade específica, o que se tem é o reconhecimento, até mesmo dos órgãos de regulação contábil, de que tais créditos devem ser contabilizados como redutores de custos. Veja-se:

COMUNICADO TÉCNICO Nº 01/03

O Conselho Federal de Contabilidade, por permissão Regimental - art. 13º, inciso XXI, c/c o art. 4º da Resolução CFC nº 751/93 - emite o seguinte Comunicado Técnico:

Lei nº 10.637/2002 - PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO – FORMA DE CONTABILIZAÇÃO

Com o advento da lei supra epigrafada, a contribuição para o PIS e PASEP tornaram-se contribuições não-cumulativas. Neste sentido, deve ser adotado, quanto a estas contribuições, a mesma sistemática conferida à Contabilização do ICMS, uma vez que estas geram créditos em relação a operações anteriores.

Em conta específica (Recuperação de PIS) deve ser contabilizado o crédito valendo como redutor do custo da mercadoria ou da despesa na prestação de serviços.

Quando da venda da mercadoria ou da prestação do serviço, o valor do PIS, contabilizado em conta específica redutora da Receita.

Deve ser observado que os efeitos desta lei têm vigência a partir de 1º de dezembro de 2002. Já nesta data, deve ser provisionado o crédito decorrente do estoque existente, à razão de 0,65%, como crédito presumido.

Este crédito calculado será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais iguais e sucessivas, a partir de 1º/12/2002 (art. 11, parágrafos 1º e 2º).

Na mesma linha, o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil assim se manifestou sobre os procedimentos contábeis por meio da Interpretação Técnica nº 1/2004:

[...]

Ao tomar o crédito do PIS e da Cofins, o mesmo não deverá fazer parte do custo de aquisição dos estoques, principalmente para que o resultado do período esteja de acordo com o regime de competência. Por ser tributo que deixou de ser cumulativo, reveste-se de um direito a ser recuperado quando de seu recolhimento.

Esse crédito somente poderá ser utilizado para reduzir o valor a pagar calculado em relação às receitas, nos termos definidos nas leis, ou seja, se não utilizado não será ressarcido pelo Fisco, exceto para situações especiais definidas em Lei. Havendo dúvida em relação à sua recuperação, o crédito deverá ser baixado.

[...]

Sob tal ótica, esta Conselheira diverge da premissa inicial do I. Relator, no sentido de que a contabilização dos créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS em sistemática não-cumulativa não se submeteria ao regramento fiscal refletido no art. 289, §3º do RIR/99. Ainda que a apuração de créditos de tais contribuições se faça de forma diferenciada em relação a outros tributos não-cumulativos, tem-se por relevante o fato de a apuração também ser não-cumulativa, permitindo o aproveitamento de créditos que, dessa forma, devem ser contabilizados como redutores do custo caso o sujeito passivo deduza as contribuições apuradas por seu valor cheio, calculado a partir das receitas tributáveis.

Subsiste, porém, a necessidade de definir se no reconhecimento extemporâneo de créditos nestas apurações deve ser reconstituída a apuração pretérita, na qual os insumos foram deduzidos do lucro tributável em sua integralidade sob o entendimento de que não seria possível tomar créditos sobre eles. Este foi o procedimento afirmado pela autoridade fiscal, que assim glosou a majoração dos custos apurada no ano-calendário 2004.

Confrontando esta situação com a ementa da Solução de Divergência COSIT nº 9/2006, poder-se-ia cogitar da regularidade do reconhecimento contábil posterior destes créditos, diante da conclusão de que *é facultado ao contribuinte registrar o custo do insumo, mercadoria e ativo permanente sem excluir a parcela recuperável, desde que realize o controle extracontábil do direito de crédito e as despesas com a Cofins e com a Contribuição para o PIS/Pasep sejam apropriadas pelo valor líquido*. Assim, os custos poderiam permanecer majorados, desde que no momento da dedução dos créditos as despesas correspondentes àquelas contribuições fossem contabilizadas pelo saldo líquido.

Posteriormente, o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 3, de 2007, trouxe, em adição, o que assim destacou:

Art. 1º O valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no regime não-cumulativo não constitui:

I - receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido das referidas contribuições;

II - hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Parágrafo único. Os créditos de que trata o caput não poderão constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes.

Art. 2º O procedimento técnico contábil recomendável consiste no registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como ativo fiscal.

Parágrafo único. **Na hipótese de o contribuinte adotar procedimento diverso do previsto no caput, o resultado fiscal não poderá ser afetado, inclusive no que se refere à postergação do recolhimento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL.**

Art. 3º É vedado o registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em contrapartida à conta de receita. *(negrejou-se)*

Na Interpretação Técnica nº 1/2004, o IBRACON tangenciou o tema examinando a seguinte questão:

Questão 6

A legislação antes referida permite que a entidade calcule créditos do PIS e da Cofins sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na

prestação de serviços e sobre edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da entidade. Previu a legislação, ainda, que a entidade poderá, opcionalmente, calcular o crédito relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 anos. O montante do crédito presumido que será aproveitado à medida da depreciação ou amortização deverá ser transferido do imobilizado para conta específica de impostos a compensar?

Resposta

Da mesma forma que o tratamento previsto nesta IT em relação aos estoques, o IBRACON entende que o referido crédito deverá ser transferido para conta de impostos a compensar, pois a entidade pode, nos termos da legislação em vigor, tomar crédito do tributo independentemente da depreciação ou amortização.

Ao optar por efetuar o desconto em um prazo inferior ao prazo em que o item é depreciado, a diferença entre a contribuição calculada sobre a depreciação e o crédito tomado representará uma diferença temporária entre a base contábil e a fiscal. Semelhante ao imposto de renda e contribuição social, deverá ser registrada um saldo credor do PIS e da Cofins a apropriar

Mais uma vez, porém, tem-se em conta o procedimento a ser adotado no momento da escrituração do insumo quando o sujeito passivo entende pela possibilidade de creditamento. Já o procedimento da Contribuinte, no presente caso, decorreria de alegada dúvida quanto a esta possibilidade, relativamente a insumos correspondentes a partes e peças de reposição de máquinas e serviços empregados diretamente na produção de bens destinados a venda no período autuado (ano-calendário 2004).

Analizando-se o relatório fiscal que, no âmbito dos pedidos de ressarcimento formulados pela Contribuinte, examinou referidos créditos extemporâneos, não se constata qualquer objeção preexistente à dedução de tais créditos (e-fls. 20/83), sendo que os valores, inclusive, foram reconhecidos como passíveis de creditamento, e o pedido de ressarcimento restou indeferido apenas porque não retificado o DICON.

Não se desconhece a complexidade destas apurações. A apropriação de créditos extemporâneos, inclusive, está refletida nas orientações normativas que demandam a retificação do DICON em tais circunstâncias:

Instrução Normativa SRF nº 590, de 2005

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

§ 1º O Dicon 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.**

[...]

Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 2010

Art. 10. A alteração das informações prestadas em Dicon, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§ 1º O Dicon 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 alteração nos créditos** e retenções na fonte informados.

[...] (negrejou-se)

Na resposta prestada à autoridade fiscal, a Contribuinte relata que os levantamentos promovidos para apuração dos créditos tiveram em conta, também *diversas soluções de consulta da RFB, como por exemplo: 283/06 e 161/07*. Em impugnação, a Contribuinte adiciona, para justificar seu procedimento, que a Solução de Divergência COSIT nº 9/2006 trouxe, em sua ementa, ser *facultado ao contribuinte registrar o custo do insumo, mercadoria e ativo permanente sem excluir a parcela recuperável, desde que realize o controle extracontábil do direito de crédito*.

Releva observar que nada na ementa da Solução de Divergência permite inferir estar, ali, sob apreciação, o reconhecimento extemporâneo de créditos. A conclusão expressa na ementa tem clara coerência quando se tem em conta o creditamento no período de apuração de escrituração dos insumos.

De toda a sorte, a partir da conduta da Contribuinte é possível inferir que as contribuições devidas no ano-calendário 2004 foram contabilizadas por seu valor calculado a partir das receitas tributáveis e eventuais outros créditos, sem dedução dos créditos aqui referidos, até porque, somente neste cenário ela poderia cogitar de creditamento extemporâneo. Logo, os custos contabilizados pela Contribuinte foram sensibilizados pela integralidade dos valores dos insumos que, posteriormente, se mostraram hábeis à formação de crédito na apuração não-cumulativa das contribuições referidas, e, de outro lado, como as contribuições devidas no ano-calendário não foram reduzidas destes créditos, não considerados nos cálculos, elas também afetaram o lucro por esse valor majorado. Assim, ainda que a Solução de Divergência COSIT nº 9/2006 pudesse ser invocada para validar o procedimento da Contribuinte no reconhecimento dos créditos extemporâneos, tem-se que nem mesmo o excerto referido seria aplicável, porque não atendida a condição subsequente à permissão referida: que *as despesas com a Cofins e com a Contribuição para o PIS/Pasep sejam apropriadas pelo valor líquido*.

Diante de todo o exposto, compreende-se que a questão em tela se resolve pela disciplina aplicável na hipótese de ajustes de exercícios anteriores, consoante dispõe a Lei nº 6.404/76:

Art. 186. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

I – o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;

II – as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;

III – as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

§1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

§2º A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia. *(negrejou-se)*

Como visto, inexistente nos autos qualquer evidência de que a Contribuinte tenha encontrado óbice ao reconhecimento tempestivo dos créditos em referência. A citação de *diversas soluções de consulta da RFB, como por exemplo: 283/06 e 161/07*, é insuficiente para tanto. Necessário seria um ato afirmativo, contemporâneo a 2004, que se opusesse ao registro dos créditos em referência. A dúvida na interpretação da legislação tributária também poderia situar a presente situação na hipótese de *retificação de erro imputável a determinado exercício*

anterior atribuível a fatos subsequentes se houvesse, por exemplo, retificação de ato administrativo interpretativo neste interregno. Não estando demonstrado ser este o caso, o reconhecimento extemporâneo dos créditos de contribuições não-cumulativas deveria ter sido contabilizado a débito do ativo representativo deste direito, em contrapartida a acréscimo em Lucros Acumulados. E, não se constituindo, assim, receita no período de reconhecimento tardio, consequentemente a reformulação da base tributável deve se dar no período ao qual competir a ocorrência, ou seja, no ano-calendário 2004, quando os créditos não foram destacados dos insumos que sensibilizaram a formação dos custos e reduziram o lucro tributável, ao mesmo tempo em que a Contribuinte deduzia, nesta mesma apuração, as contribuições por seu valor sem a dedução destes créditos.

Correta, portanto, a conclusão fiscal de que há IRPJ e CSLL devidos no ano-calendário 2004, por majoração indevida de custos, razão pela qual deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Optei por apresentar a presente declaração de voto para evidenciar as razões que me levaram a acompanhar o voto do I. Relator pelas conclusões.

A controvérsia consiste em definir o tratamento tributário incidente sobre *créditos extemporâneos* a título de PIS/COFINS no regime não-cumulativo, apropriados pela contribuinte em 2008, levando em conta a acusação fiscal fundada em majoração indevida dos custos das mercadorias incorridos em 2004, ano dos respectivos *fatos geradores* dessas contribuições.

Nesse contexto, o voto condutor afastou a caracterização da infração sob dois fundamentos: **(i)** inaplicabilidade do art. 289, § 3º do RIR/99 ao caso concreto; e **(ii)** com base nas normas contábeis aplicáveis ao reconhecimento de ativos nas demonstrações financeiras.

O presente Julgador concordou com a conclusão pela inaplicabilidade do art. 289, § 3º do RIR/99, mas não com base em todos os argumentos que foram invocados pelo Relator.

E quanto ao segundo fundamento, cumpre apenas observar que as normas contábeis apontadas nas razões de decidir a meu ver apenas reforçam que o procedimento levado a cabo pelo sujeito passivo definitivamente atendeu o *regime de competência*, este sim o principal fundamento para afastar a alegada infração.

Pois bem.

No primeiro ponto, cabe esclarecer que a minha divergência se dá apenas com as afirmativas, constantes do voto condutor, de que *o referido dispositivo* [ou seja, o art. 289, § 3º do RIR/99] *trata especificamente de impostos recuperáveis, espécie tributária específica na qual não se incluem as contribuições ao PIS e a COFINS*, bem como de que *diante da inexistência de alteração do dispositivo legal, entendendo que deva ser aplicada a limitação prevista no artigo 14 do Decreto-Lei n. 1.598/77 apenas para impostos*.

Com a devida vênia, entendo que essa interpretação gramatical não deve prevalecer, sendo perfeitamente possível que eventual contribuição, a depender de sua natureza e desde que sua incidência ocorra na “*modalidade de tributos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal*”, venha a se sujeitar ao referido comando legal.

Não é o caso, todavia, do do PIS e COFINS Não-cumulativos, como aduz o Relator com propriedade:

Os créditos de PIS e COFINS são tomados com base na aplicação da alíquota “não cumulativa” (9,25%) sobre a base dos insumos, independentemente de qual foi o PIS e COFINS recolhido na etapa anterior (exemplo: 3,65% na etapa anterior), de forma que se trata da modalidade de não cumulatividade denominada “base sobre base”. Ou seja, somente se está tributando pelo PIS e COFINS sobre o valor agregado pela entidade naquela etapa.

Acrescenta-se, aqui, que para a implementação do regime não cumulativo das aludidas contribuições, a União Federal se valeu do chamado *método subtrativo indireto*⁴, por meio da concessão de crédito fiscal calculado sobre os custos, despesas e encargos autorizados pela legislação, com base na aplicação da mesma alíquota incidente sobre as receitas auferidas pelo sujeito passivo. É justamente essa particularidade que nos permite afirmar que, para fins de creditamento de PIS/COFINS não-cumulativos, não há exigência de uma vinculação direta entre o crédito a ser aproveitado e o montante recolhido na etapa anterior.

Diferentemente desse *regime específico*, a não cumulatividade do IPI e do ICMS opera através do reconhecimento creditório, nas respectivas escriturações fiscais, dos montantes destes impostos destacados nas notas fiscais de entrada dos bens sujeitos a uma nova incidência em etapa posterior.

Com razão a Recorrente, contudo, quando assim argumenta:

Eis assim, que a não cumulatividade das contribuições é apenas parcial, não sendo plena nem perfeita. Prova disso é que as leis ordinárias (Lei n. 10637 e n. 10833) não atribuem direito de dedução sobre todos os valores já onerados anteriormente, ou nos exatos valores que anteriormente tenham sido tributados, ou ainda nos montantes das contribuições que tenham sido objeto de recolhimentos anteriores.

O que as duas leis permitem, repita-se, é uma dedução do valor de cada contribuição obtido pela aplicação da respectiva alíquota sobre o total das receitas auferidas no período, dedução essa correspondente à aplicação da mesma alíquota sobre os valores dos itens relacionados nas mesmas leis como atributivos dessa possibilidade. É o que se extrai do parágrafo 10 do art. 3º da Lei n. 10833, aplicável também à contribuição ao PIS por força do art. 15 dessa mesma lei, confira-se:

“§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.” (g.n.)

Assim, a todo rigor, pode haver deduções relativas a dispêndios que anteriormente tenham sido sujeitos à alíquota inferior, ou que tenham sido submetidos à incidência pelo regime cumulativo, como, ao contrário, pode haver caso de valores incidentes anteriormente, mas que não geram qualquer dedução.

(...)

Realmente a não cumulatividade das duas contribuições é distinta da não cumulatividade do IPI e do ICMS, não somente porque depende de lei ordinária,

⁴ Conforme exposição de motivos da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei n. 10.833.

enquanto para os referidos impostos há previsão constitucional, como também pelo mecanismo de cálculo das mesmas.

É no sentido dessa distinção entre as duas sistemáticas que decidiu a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), por ocasião do julgamento, em 14.12.2010, do Recurso Especial n. 1088959-RS, veja-se:

"Com efeito, o mecanismo de não-cumulatividade, típico do ICMS e do IPI, não está previsto como obrigatório na Constituição Federal de 1988 para as contribuições ao PIS e à COFINS. Aliás, é da própria natureza de tais tributos que assim o seja, porque incidentes sobre a receita bruta e não sobre o valor individualizado de cada operação, como ocorre com o ICMS e o IPI.

Sendo assim, a concessão de benefício fiscal que produza efeito equivalente ou próximo à não-cumulatividade típica ocorre sob a marca da discricionariedade do legislador positivo, de acordo com as orientações de política fiscal vigentes em cada época. Foi o que ocorreu, v.g., com a publicação da Lei n. 10.833/2003 (Cofins), e da Lei n. 10.637/2002, com a extensão dada pelo art. 15, da Lei n. 10.833/2003 (PIS/Pasep), que instituíram o regime denominado PIS/COFINS não-cumulativo'." (g.n.)

Ora, não se mostra correto, do ponto de vista jurídico, confundir a sistemática de registro de cálculo dos créditos de PIS/COFINS não-cumulativos com as regras pertinentes ao reconhecimento de créditos do IPI e do ICMS, o que impede a aplicação das regras destes para as deduções relacionadas às contribuições. Daí a inaplicabilidade do art. 289, § 3º do RIR/99 aos créditos extemporâneos.

Nesse sentido manifestaram-se os seguintes precedentes do CARF:

Acórdão 1302-001.802, de 2.3.2016

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ

Ano-calendário: 2006

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PISECOFINS.

As contribuições de PIS e Cofins não se enquadram na dicção do parágrafo 3º do art.289 do RIR, que determina não integrar o custo das mercadorias revendidas, "os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal".

Não há previsão legal que determine a exclusão dos créditos do PIS e da Cofins do custo dos insumos, podendo a contribuinte controlar os referidos créditos extracontabilmente e, quando do seu efetivo creditamento, proceder aos ajustes contábeis.

Acórdão 1801-002018, de 29.7.2014:

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PIS E COFINS

A não cumulatividade do PIS e da Cofins não os tornam tributos indiretos nem os enquadram no disposto no §3º do Art. 289 do RIR que determina não integrar o custo das mercadorias revendidas, "os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal".

Logo, não havendo previsão legal para lastrear a exigência fiscal de exclusão dos créditos do PIS e da Cofins do custo das mercadorias revendidas já quando das aquisições dos insumos em questão, deve ser afastada a acusação fiscal de majoração indevida de custos.

Com efeito, a própria LEI prescreveu a possibilidade de a pessoa jurídica escriturar créditos de PIS e COFINS de forma extemporânea, nos termos do art. 3, § 4º da Lei nº 10.637/2002⁵, dispositivo legal este que foi reproduzido no § 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

A questão fulcral, então, consiste em sistematizar a possibilidade legal do reconhecimento de *créditos extemporâneos* no regime não-cumulativo de PIS/COFINS com o *regime de competência*. É este, na realidade, o cerne da presente lide.

Em uma análise mais apressada ou menos atenta, reconhecemos que poderia haver um risco, embora equivocado tecnicamente, de considerar que, como o *crédito extemporâneo*, como o próprio nome revela, diz respeito a meses anteriores, seu reconhecimento “tardio” violaria *per se* o *regime de competência*.

Trata-se, porém, de uma premissa falsa e fruto de uma, digamos, potencial indução causada pela terminologia *extemporânea*, mas que na realidade não se sustenta em face da necessária sistematização normativa.

Partindo da correta premissa, isto é, a de que os créditos de PIS e COFINS constituem elementos integrantes da sua própria apuração, forçoso concluir que o seu impacto no resultado tributável somente deve ocorrer por ocasião do exercício deste direito creditório. Enquanto os créditos não forem aproveitados nos termos da lei, o sujeito passivo tem mera expectativa, e não um direito definitivo e incondicional.

Dentro do *regime de competência*, o qual, como se sabe, pressupõe o registro contábil de custos, despesas e receitas quando incorridos ou quando adquiridos incondicional e definitivamente, os referidos créditos não devem necessariamente afetar o resultado quando da aquisição de bens, mas sim quando do reconhecimento do direito de sua utilização na apuração do PIS/COFINS não-cumulativos.

Na prática, e isso que é importante não perder de vista, o nascimento do direito creditório costuma ocorrer já no momento da aquisição, mas há situações que os créditos podem surgir posteriormente, o que ocorre na figura dos ditos *créditos extemporâneos*.

Quanto, então, reconhecidos em momento posterior ao da aquisição – e a causa para isso pode variar caso a caso –, o *crédito extemporâneo* equivale a uma *redução de custos*, justamente para neutralizar os seus efeitos pretéritos.

Nesse caso concreto, o Relator, mais uma vez com a propriedade que lhe é peculiar, fez questão de bem evidenciar que, no ano-calendário 2004, o direito creditório que acabou sendo reconhecido pela contribuinte extemporaneamente era no mínimo duvidoso, o que levou o próprio fisco a emanar pronunciamentos, no bojo de processos de consulta, reconhecendo o direito à tomada de determinados “créditos polêmicos”, tais como aqueles relativos a bens e serviços utilizados na manutenção e no reparo de máquinas e equipamentos da produção, situação esta que foi determinante para a Recorrente alterar sua avaliação inicial sobre a possibilidade de creditamento nessas operações.

Também bem demonstrou o Relator que, não obstante a suficiência do *regime de competência* para legitimar o procedimento adotado pela empresa, que inclusive foi

⁵ Art. 3º - Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
(...)

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

conservadora nesse particular, também as normas contábeis sequer autorizariam a imediata contabilização destes créditos como *ativo fiscal*.

São essas as razões, portanto, que me levaram a acompanhar o voto pelo provimento recursal pelas conclusões.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli