



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

Processo nº 11030.001583/2008-11
Recurso nº 921.077 Voluntário
Acórdão nº **3102-001.600 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de agosto de 2012
Matéria Auto de Infração - PIS
Recorrente INTECNIAL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/2005, 31/07/2006, 31/08/2006, 29/09/2006, 31/10/2006

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. SISTEMA NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO APURADO. UTILIZAÇÃO. PRECEDÊNCIA.

O saldo credor das Contribuições decorrente da não incidência em operações de exportação de mercadorias para o exterior poderá ser utilizado na dedução do valor das Contribuições a recolher, resultante das demais operações no mercado interno ou na compensação com débitos próprios de outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal. Na impossibilidade de assim empregá-lo, poderá ser requerido o ressarcimento em dinheiro.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)
Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

(assinado digitalmente)
Ricardo Paulo Rosa - Relator.

EDITADO EM: 03/09/2012

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Helder Massaaki Kanamaru, Winderley Moraes Pereira, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho e Nanci Gama.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

Contra a contribuinte foi lavrado o Auto de Infração de fls. 02/07, com os anexos de fls. 08/09, formalizando a exigência da contribuição para o Programa de Integração Social-PIS (não-cumulativo), com intimação para recolhimento do valor de R\$ 518.796,40, relativamente aos fatos geradores entre 31/12/2005 e 31/10/2006, acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora regulamentares, em consequência da insuficiência de recolhimento da contribuição, tendo como base legal os arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637, de 2002. Houve ciência em 24/07/2008 (fl. 03).

Em 25/08/2008 a contribuinte apresentou, através de procurador, a impugnação de fls. 68/81, onde inicialmente faz referência ao *lançamento*, argumentando, a seguir:

- ingressou com Pedido de Ressarcimento de Créditos de PIS não-cumulativo (exportação) apurados do 1º trimestre de 2004 ao 3º trimestre de 2005, no valor total de R\$ 708.076,87. Da verificação fiscal realizada, foi *constatada* a legitimidade do crédito pleiteado e a *regularidade e exatidão* dos recolhimentos/compensações lançados na escrita contábil/fiscal da empresa;

- em despacho posterior, o Fisco alegou haver saldo credor para a empresa no valor de *R\$ 518.796,40*, e esta informou que tal saldo já havia sido utilizado para compensar débitos de PIS não-cumulativo apurados no exercício encerrado em 31/12/2005, decorrentes de operações de venda realizados no mercado interno, sendo que seu procedimento poderia ser verificado nos DACONs do 3º e 4º trimestres de 2005;

- foi lavrado Auto de Infração sob o único argumento de que a compensação efetuada em relação ao saldo credor deveria ter sido feita através de PER/DCOMP, o que não ocorreu. Considerou-se a compensação como não-declarada, com suas decorrências;

- *ainda em 2005 e, portanto, antes da resposta acerca do deferimento do Pedido de Ressarcimento* (e conseqüentemente muito antes de eventual emissão de ordem de pagamento), o saldo credor (R\$ 518.796,40) foi utilizado para *dedução dos valores a recolher do PIS não-cumulativo*, decorrentes de operações de venda realizadas no *mercado interno*, não tendo restado outros valores a restituir decorrentes do aludido Pedido de Ressarcimento. A utilização deste saldo credor se deu com fulcro no art. 5º, § 1º, inciso I, da Lei nº 10.637, de 2002, que permite a dedução do valor da contribuição a recolher, quando decorrente de operações no mercado interno;

- tal dedução foi devidamente registrada na contabilidade da empresa, com lançamento nos DACONs do terceiro e quarto trimestres de 2005. O DACON funciona como uma conta-corrente, tal e qual ocorre com a apuração do IPI, ou seja, saldos credores de PIS e COFINS apurados em determinado mês são transportados para os meses seguintes para serem compensados tão logo haja tributo a pagar, *sem necessidade de elaborar PER/DCOMP para formalizar a compensação, pois inexistia previsão legal (nem mesmo complementar) que assim determine*.

- a empresa deduziu créditos de COFINS não-cumulativa (exportação) com débitos de COFINS não-cumulativos oriundos de operações de vendas realizadas no

mercado interno. Tal operação restou devidamente informada na sua contabilidade, conforme reconhecido pelo próprio Fisco (*sic*). Não há nenhuma falha em tal procedimento, eis que efetuado com base em autorização legal expressa (art. 6º, § 1º, inc. I, da Lei nº 10.833, de 2003);

- ainda que não houvesse dispositivo legal expresso permitindo a dedução, não há previsão que ordene postura distinta da adotada pela empresa, ou seja, que ordene que a dedução se dê através de PER/DCOMP;

- no caso em tela, a empresa tinha débitos de COFINS, tendo *optado* pela forma de compensação mais rápida, a chamada *dedução*, que está expressamente autorizada pelo art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, funcionando como uma conta-corrente, tal e qual ocorre com a apuração do IPI;

- também não se deve alegar que o fato da empresa ter feito Pedido de Restituição de tal débito a obrigaria a fazer a compensação através de PER/DCOMP, eis que não há dispositivo legal que assim determine, nem mesmo em orientação normativa (se houvesse seria ilegal, pois extrapolaria a lei). E mesmo que houvesse previsão neste sentido, deveria haver indicação expressa no Auto de Infração, sob pena de *nulidade* de tal ato (infração ao art. 142 do CTN e ao art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 1972);

- a compensação foi efetivada ainda *antes* do deferimento do Pedido de Ressarcimento. Assim que notificada oficialmente do deferimento de seu pedido, a empresa informou ao Fisco que utilizou o crédito para deduções de COFINS oriunda de operações de vendas no mercado interno. Portanto, não havia mais saldo credor algum;

- o Auto de Infração é absolutamente ilegal, pois *considerou que a dedução efetuada pela empresa, por não ter sido efetivada através de PER/DCOMP, não teria sido declarada*. Nenhum dos dispositivos legais indicados pelo Fisco leva à conclusão de que a compensação/dedução feita deva ser considerada não declarada, o que por si só já acarreta a *nulidade do auto de infração*, por *falta de indicação do dispositivo aplicável*, com conseqüente prejuízo à defesa;

- é indubitável que o Auto de Infração, ao considerar a compensação efetuada como não declarada, extrapolou o limite legal e impôs à empresa penalidade não prevista em lei, que resultou em cobrança indevida de tributo, juros e multa. Assim, violou o Princípio da Estrita legalidade (art. 97 do CTN e art. 150, inciso I, da CF), pois somente à lei é dada a autorização para criar deveres e direitos tributários, inclusive os deveres instrumentais. Registra entendimentos administrativos;

- o Auto de Infração deve ser considerado nulo, eis que não indica dispositivo legal que consubstancie o procedimento do Fisco de considerar não declarada a compensação/dedução efetuada;

- é inquestionável que o Auto de Infração deve ser inteiramente cancelado, inclusive a multa de ofício, eis que não houve falta de pagamento, nem falta de declaração, o que, por si só, não autoriza a incidência da multa;

- a aplicação de multa de 75% no presente caso, além de descabida também é absolutamente *desproporcional* à infração supostamente cometida pela empresa, devendo, por isso, ser cancelada, ou, no mínimo, reduzida;

- conclui que:

- a) a empresa procedeu conforme autorização expressa de lei;
- b) o Auto de Infração se baseia em situação de fato distinta da realmente ocorrida e, por consequência, foi fundamentado em normas inaplicáveis ao presente caso;
- c) a peça fiscal é nula, por falta de indicação de dispositivo legal que justifique a consideração da compensação como não declarada;
- d) ao considerar não declarada a compensação, o Fisco aplicou penalidade não prevista em lei.
- requer seja dado integral provimento a sua impugnação para fins de reconhecer a total improcedência do Auto de Infração hostilizado, inclusive os valores de multa e juros;
 - em caráter sucessivo, requer que a compensação seja, no máximo, não homologada, *sem aplicação de multa*, com a abertura de prazo de 30 dias para a empresa compensar ou parcelar os valores compensados e não homologados;
 - requer a anulação ou, no mínimo, a redução da multa de ofício aplicada;
 - requer que as *intimações* relativas ao presente processo administrativo se façam em nome dos procuradores da empresa. Indica endereço;

A repartição preparadora atestou a tempestividade da impugnação.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/12/2005, 31/07/2006, 31/08/2006, 29/09/2006, 31/10/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Se o auto de infração foi lavrado por pessoa competente e contém todos os requisitos indispensáveis à sua validade, conforme disposto na legislação de regência, não se deve falar em nulidade.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/12/2005, 31/07/2006, 31/08/2006, 29/09/2006, 31/10/2006

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APURAÇÃO. FORMAS DE UTILIZAÇÃO.

Os créditos resultantes da sistemática da não-cumulatividade apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, devem ser primeiramente absorvidos como *dedução* (desconto) da contribuição devida sobre operações no mercado interno, sendo que, caso não seja possível à utilização integral de tais créditos nesta forma, poderão eles ser objeto de pedido de ressarcimento ou de compensação, observada a legislação de regência.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/12/2005, 31/07/2006, 31/08/2006, 29/09/2006, 31/10/2006

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO. PREVISÃO LEGAL.

A multa de ofício é aplicada por expressa previsão legal.

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a recorrente apresenta Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio do qual repisa argumentos contidos na Impugnação ao Lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso.

Em apertada síntese, resume-se o imbróglio pela apresentação de pedido de ressarcimento no valor de R\$ 708.076,87, fundado em créditos da Contribuição para o PIS/PASEP decorrentes de exportação de mercadorias. O direito foi reconhecido pela Fiscalização Federal e efetuaram-se compensações conforme PER/DCOMP transmitida, restando o saldo de R\$ 518.796,40.

A Fiscalização informou à Recorrente que iria utilizar esse saldo na compensação de débitos inscritos no PAES, por meio do qual havia parcelado dívidas tributárias. Em resposta, a empresa declarou que não mais detinha o direito ao crédito, pois havia deduzido esse valor do saldo devedor de PIS/PASEP a pagar no período, conforme DACOM.

Entendendo que deveria ter informado o débito da PIS/PASEP integral em DCTF e apresentado PER/DCOMP para compensação com a utilização do saldo credor remanescente, em lugar de fazê-lo na sua contabilidade, a Fiscalização considerou os valores devidos e lançou-os no Auto de Infração *sub judice*.

O crédito do contribuinte decorre do disposto no parágrafo 1º do artigo 5º da Lei 10.637/02.

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

O direito ao crédito apurado, no valor de R\$ 708.076,87, como se viu, foi auditado e reconhecido pela Fiscalização Federal. Parte dele foi utilizada em conformidade com o inciso II do parágrafo 1º do artigo 5º, na *compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria*. Assim relata a Fiscalização Federal no Auto de Infração.

No Termo de Verificação Fiscal e Despacho Decisório DRF/PFP, de 13 de setembro de 2006, foi reconhecido o valor pleiteado pela Fiscalizada no montante de R\$ 708.076,87.

Até esse ponto, nenhum problema. O litígio decorre da utilização do saldo, R\$ 518.796,40, na dedução do valor a recolher do PIS/PASEP. Veja-se mais uma vez o que consta do Relatório do Auto de Infração.

(...) a Fiscalizada efetuou baixa em sua contabilidade de débitos que deveriam estar declarados em DCTF, mas esta não o fez. Também quitou-os com o saldo do crédito remanescente do seu pedido de ressarcimento, sem transmitir a Per/Dcomp. Efetuou apenas os lançamentos em sua escrita contábil.

(...)

Desta forma, os valores que a Fiscalizada compensou em sua contabilidade continuam devidos a Fazenda Nacional, pois a mesma não os declarou em DCTF e, tampouco realizou as Per/Dcomp informando as compensações dos débitos com os créditos que havia solicitado ressarcimento.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento expôs didaticamente seu entendimento sobre o assunto.

Das disposições contidas nas normas e orientação citadas, fica claro que a forma precípua de utilização dos créditos resultantes da sistemática da não-cumulatividade apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação (PIS - § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002) é a *dedução* de valores a recolher decorrentes de vendas no mercado interno, sendo que, após efetivado o *pedido de ressarcimento*, obedecidas as regras estabelecidas na legislação pertinente, o saldo de crédito em questão somente poderá ser *ressarcido em espécie* ou aproveitado em *compensação* (observadas as regras próprias), nunca podendo voltar ao *statu quo ante* (mesmo estado em que se encontrava antes), ou seja, sua situação inicial. Disso decorre que, reconhecido o direito ao crédito, se a contribuinte pretendesse compensar valores devedores vincendos da contribuição com aquele crédito, deveria ter transmitido as necessárias DCOMPs, e não, simplesmente, registrado em sua contabilidade e transmitido DACONs (não constou

apresentação de DCTFs), já que não se trataria de *dedução* de valores, mas sim, de *compensação*. Aliás, em sua impugnação a contribuinte confunde os dois institutos, o que, por si só, já denota a configuração do erro que cometeu.

Fica claro, especialmente do teor da decisão de piso, que não se trata de utilização de créditos não previstos em lei ou não reconhecidos pela Secretaria da Receita Federal, tampouco de seu aproveitamento em finalidade que, *a priori*, estivesse em desacordo com a regulamentação legal. Em lugar disso, a ação praticada pela Recorrente que redundou na constituição do crédito em auto de infração acompanhado de multa de ofício, foi o fato de primeiro ter requerido o ressarcimento do crédito e, depois, em lugar de utilizá-lo para compensação de débitos e nos moldes definidos pela regulamentação legal, resolveu utilizá-lo para dedução de valores devidos da própria Contribuição, situação na qual sequer precisaria tê-lo reconhecido por meio de pedido de ressarcimento.

Segundo entendo, algumas considerações merecem ser feitas.

Primeiro, peço vênia para discordar o i. Relator do Voto condutor da decisão recorrida no que diz respeito à preferência de utilização do crédito apurado na dedução do valor da Contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno, em relação à sua utilização para compensação com débitos próprios. Conforme se depreende do enunciado do parágrafo primeiro do artigo 5º, as duas possibilidades são listadas em sequência, incisos I e II, sem qualquer menção a ordem na qual devem ser requeridas. A seguir, o parágrafo segundo deixa claro que a *“pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria”*, estabelecendo, aí sim, uma ordem de precedência.

Assim, a despeito das orientações expedidas pela Secretaria da Receita Federal, o fato é que, nos termos da Lei, o administrado pode decidir se vai utilizar os créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação para dedução do valor devido da Contribuição ou na compensação com débitos próprios. Se não puder fazê-lo em uma ou em outra finalidade, poderá solicitar o ressarcimento em dinheiro.

No caso em tela, houve uma inversão na ordem das ações praticadas, reconhecida na própria decisão recorrida ao considerar a dedução de valores a recolher da Contribuição a forma precípua de utilização dos créditos. Em lugar de utilizar o valor do crédito nessa finalidade, foi autorizada a compensação para, mais tarde, ser tentada a compensação de ofício o saldo remanescente com débitos da empresa inscritos no PAES. Por seu turno, a Recorrente, que já havia obtido reconhecimento do direito perante o Fisco, em lugar de seguir o caminho presumível nesta situação, resolveu utilizá-lo em finalidade para qual não precisaria tê-lo apresentado à autoridade fazendária. Bastava que o tivesse descontado do valor devido.

Neste ponto, de se destacar que não me parece correta a interpretação dada pela Fiscalização Federal no corpo do Auto de Infração, acima transcrito, de que *a Fiscalizada efetuou baixa em sua contabilidade de débitos que deveriam estar declarados em DCTF, mas esta não o fez*. Como fica claro de tudo o que se disse até este ponto, trata-se de uma prerrogativa da empresa utilizar tais créditos na dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno, não havendo necessidade de declará-los em DCTF ou de comunicar ao Fisco que assim irá proceder.

O único problema é que gera toda a controvérsia de que aqui nos ocupamos é que, ao assim fazê-lo, a Recorrente utilizou um crédito passível de compensação para redução do valor a recolher da Contribuição, situação que poderia redundar na utilização de direito de crédito em duplicidade.

Mas não consta dos autos que isso tenha ocorrido, e nem mesmo me parece que tenha disso essa a intenção. Se assim o fosse, por óbvio, não existiria qualquer razão para que a empresa informasse ao Fisco que não dispunha mais do direito ao saldo remanescente. Bastava que aquiescesse com a decisão de utilizar o valor para abatimento do saldo devedor parcelado no PAES e lograria êxito em seu propósito. Em lugar disso, esclareceu com franqueza que já tinha utilizado o crédito.

É claro que é intrínseco à conduta observada o risco de lesão ao Erário, mas parece-me que ele seja inerente à mecânica definida para o Sistema. Também por muitos outros meios o administrado pode obter vantagens além das que tem direito. O fato é que, aqui, o que se vê não passa de um mero engano que, a meu ver, requer apenas correção.

Uma vez que a Recorrente não utilizou o crédito em duplicidade, deve ser considerado extinto o direito de ressarcimento/compensação ao saldo de R\$ 518.796,40 e cancelado o Auto de Infração.

VOTO POR DAR INTEGRAL provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, 22 de agosto de 2012.

(assinado digitalmente)
Ricardo Paulo Rosa – Relator