



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

Processo nº 11516.000636/2008-23
Recurso nº 1 Voluntário
Acórdão nº **3801-001.787 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 20 de março de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PIS NÃO-CUMULATIVA - COMPENSAÇÃO
Recorrente FIRST S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/12/2004

PIS. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. POSSIBILIDADE.

O sujeito passivo que deixar de apurar seus créditos decorrentes de aquisições de insumos no momento adequado pode aproveitá-los nos meses subsequentes ao de sua apuração.

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)
Flávio de Castro Pontes – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes, Sidney Eduardo Stahl, José Luiz Bordignon, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Marcos Antônio Borges e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

Trata o presente processo de Declarações de Compensação de créditos de Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), no valor de R\$ 116.763,12, referente aos 2º, 3º e 4º trimestres do ano-calendário 2004.

A Delegacia da Receita Federal em Florianópolis/SC manifestou-se pelo reconhecimento parcial do direito creditório postulado pela requerente, confirmando créditos passíveis de utilização para compensação nos valores de R\$ 18.690,44 (2º trimestre), R\$ 401,92 (3º trimestre) e R\$ 72.584,32 (4º trimestre).

A interessada apresenta manifestação de inconformidade frente a esta decisão, com os argumentos abaixo expostos.

Argumenta que efetuou corretamente a inclusão de créditos extemporâneos em seu Dacon do 4º trimestre de 2004.

Sustenta que, em dezembro de 2004, por meio de uma auditoria contábil, quando da averiguação da existência de créditos que não foram compensados nos seus respectivos meses, foi feito um ajuste no Dacon do 4º trimestre, no campo ajuste positivo de crédito, no montante de R\$ 26.644,36 (vinte e seis mil, seiscentos e quarenta e quatro reais e trinta e seis centavos). Referido valor teve como base de cálculo despesas não incluídas anteriormente no cálculo dos créditos, conforme se observa na planilha de despesas não consideradas na apuração do crédito de PIS e Cofins.

Esclarece que possui todos os documentos hábeis para a comprovação do referido crédito, disponíveis para análise a qualquer momento pela Secretaria da Receita Federal.

Defende que, se o saldo dos créditos remanescentes pode ir se acumulando mês a mês ante a sua não utilização, conforme dispõe o §4º do artigo 3º da Lei 10.833/2003, e a própria legislação autoriza a compensação extemporânea dos créditos, não existiria vedação legal para o ajuste positivo no Dacon referente aos créditos de períodos anteriores não compensados.

Requer, por fim, a homologação da compensação de saldo credor de PIS.

A DRJ em Florianópolis (SC) julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo transcrita:

*REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PEDIDO DE
RESSARCIMENTO. TRATAMENTO DOS CRÉDITOS
EXTEMPORÂNEOS.*

No regime da não-cumulatividade, o ressarcimento/compensação de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

Discordando da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário, instruído com diversos documentos, cujo teor é sintetizado a seguir.

Em breve arrazoado, inicialmente, apresenta uma resenha fática argumentando que é ilegítimo o indeferimento dos créditos extemporâneos.

Com relação ao seu direito descreve o regime da não cumulatividade da contribuição PIS com base na Constituição Federal e na Lei 10.637/02 com ênfase no direito de descontar créditos e respectivas vedações.

Sustenta que com base no § 4º do art. 3º da Lei 10.637/02 uma vez apropriados os créditos de PIS, não sendo eles utilizados integralmente dentro do mês para fins de dedução de débitos da mesma contribuição, poderá ocorrer o seu aproveitamento nos meses seguintes.

Defende que os créditos remanescentes do encontro entre créditos e débitos de PIS dentro do mês podem ser utilizados nos meses seguintes e, tratando-se de empresa que realiza operações de exportação, a utilização poderá ser inclusive para fins de compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal.

Colaciona doutrina e jurisprudência administrativa.

Defende a tese de que o que resta confinado ao mês é apenas o cálculo dos créditos, e não o aproveitamento via restituição ou compensação.

Discorda da justificativa de que é vedada administrativamente a inclusão em um só Pedido de Ressarcimento de créditos referentes a períodos, isto é, trimestres distintos nos termos do art. 22, § 3º, inc. I da IN SRF 600/05, a qual revogou a IN SRF nº 460/04.

Argumenta que a legislação que rege a compensação é a vigente à época da realização do encontro de contas, ou seja, do protocolo da Per/Dcomp, in casu, a IN SRF nº 460/2004, a qual não limitava o Pedido de Ressarcimento a apenas um trimestre calendário.

Neste sentido apresenta jurisprudências administrativa e judicial.

Destaca que é evidente a ilegitimidade do indeferimento dos créditos solicitados nas Per/Dcomp's, posto que fundado no descumprimento de exigência formal que sequer existia no momento do protocolo das declarações.

Cita o princípio de que a norma que rege o ato é a vigente ao tempo da sua prática – “tempus regit actum”. Além do mais, atribuir eficácia retroativa às exigências formais e burocráticas da IN SRF 600/05 significa destruir o princípio constitucional da irretroatividade.

De outra banda, sustenta que ainda que aplicável a IN SRF 600/05, a limitação do Pedido de Ressarcimento a um único trimestre é inválida, pois os atos normativos do Poder Público não podem restringir os direitos legalmente garantidos, excedendo o conteúdo legal, ainda mais quando não haja um motivo razoável para tanto.

No sentido da ilegalidade do art. 22, §3º, inc. I da IN SRF nº 600/05 menciona jurisprudências administrativa e judicial.

Ressalta que basta apurar os créditos de distintos trimestres dentro dos correspondentes períodos e conforme os respectivos requisitos e colacionar todas as informações em um único pedido. Assim, é possível segregar por período de apuração dentro de um mesmo Pedido de Ressarcimento com o que são observadas as peculiaridades da apuração das contribuições sociais no regime não cumulativo.

No que se refere a tese da decisão *a quo* de que o DACON precisa ser apresentado antes da análise do Pedido de Ressarcimento, argumenta, os Dacon's referentes ao período dos créditos solicitados nas Per/Dcomp's foram devidamente apresentados pela recorrente tendo havido erro por parte da Receita Federal no que concerne à análise das informações deles constantes.

Afirma que em dezembro de 2004, por meio de auditoria contábil, quando da averiguação da existência de créditos que não foram compensados nos seus respectivos meses, foi feito um ajuste no DACON do 4º Trimestre do ano de 2004, no campo ajuste positivo de crédito no valor de R\$ 26.644,36 e que este valor teve como base de cálculo despesas não incluídas anteriormente no cálculo dos créditos, segundo planilha apresentada.

Discorda da assertiva da autoridade fiscal de que “não é correto incluir créditos relativos a outros períodos como ajustes positivos de créditos, fora do período em que os créditos foram apurados”, isto porque efetuou, em 2002 e 2003 e em alguns meses de 2004, o pagamento de tributos. Logo a retificação do DACON dos respectivos trimestres implicaria em alteração nos valores das guias já quitadas. Destarte, da mesma forma que a recorrente teria que formular Per/Dcomp's para compensar as guias pagas a maior, foram feitas Per/Dcomp's para os créditos não lançados à época, ajustando-se o referido montante somente no mês de dezembro de 2004.

Alega que o fato de o Pedido de Ressarcimento ser referente a mais de um trimestre calendário não traz qualquer prejuízo financeiro ao Fisco em atenção aos princípios da verdade real e razoabilidade. Recorre ao disposto no art. 55 da Lei nº 9.784/99.

Por fim, requer a reforma da decisão recorrida no sentido de homologar a compensação pleiteada do saldo credor de PIS dos 2º, 3º e 4º trimestres com os débitos de IRPJ, CSLL e IPI de 2004.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio de Castro Pontes

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto dele toma-se conhecimento.

A recorrente insurgiu-se contra a glosa dos créditos extemporâneos ocorridos no mês de dezembro de 2004 no valor de R\$ 26.644,36, linha 26 da ficha 04 do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon - retificador), fl 101.

Sobre essa matéria, a autoridade fiscal após exame da documentação fiscal e contábil e do processo produtivo relatou:

No 4º trimestre, o contribuinte escriturou na linha 26 da Ficha 04, o valor de R\$ 26.644,36, como ajuste positivo de crédito (fl. 101). Questionado a respeito da natureza desse crédito, o contribuinte apresentou o documento de fl. 131, e informou tratar-se de créditos referentes a períodos anteriores, anos-calendário 2002 e 2003 e ainda outros trimestres do ano-calendário 2004. Quando se apura que houve erro no cálculo do crédito de um trimestre anterior, deve-se retificar o Dacon do trimestre em que foi apurado o crédito, além dos Dacon dos períodos posteriores, se assim for necessário. Não é correto incluir créditos relativos a outros períodos como ajustes positivos de créditos, fora do período em que os créditos foram apurados. O campo "Ajustes Positivos de Créditos" é destinado ao registro de créditos não contemplados nas outras linhas do Dacon, referentes ao mesmo período de apuração, e não para que seja informado crédito de outros períodos.

Registre-se, por oportuno, que a decisão de primeira instância manteve a glosa dos referidos créditos extemporâneos com o argumento principal de que créditos extemporâneos devam compor pedidos de ressarcimento/compensação específicos.

Com referência ao aproveitamento de créditos extemporâneos, a legislação de regência, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e alterações posteriores, disciplinava:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

(...)

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

Como se nota, é bom o direito da recorrente. Além do mais, a recorrente inclusive apresentou uma Dacon retificadora entregue em 10/10/2006 e o aproveitamento dos

créditos extemporâneos foi dentro do prazo legal, que é de cinco anos da aquisição dos insumos.

Cumpramos observar que a autoridade fiscal limitou-se a impugnar o momento da apropriação dos créditos. *A contrario sensu*, implicitamente concordou que as referidas despesas poderiam gerar o direito de descontar créditos da contribuição, o que torna esse fato incontroverso. Se os créditos eram inadmissíveis por força de algum dispositivo legal, a fiscalização deveria explicitar essa condição por ocasião da verificação fiscal da legitimidade dos créditos.

Por outro lado e do exame dos elementos comprobatórios, verifica-se que a recorrente deixou de apurar seus créditos decorrentes de diversas despesas no momento adequado, fato que por si só não inviabiliza uma apuração extemporânea, como realizada pela recorrente nos termos da legislação vigente. Como visto, os créditos pleiteados jamais haviam sido apropriados pela recorrente.

Com efeito, não existe norma legal que veda a utilização de créditos extemporâneos de forma acumulada. Pelo contrário, o aproveitamento de créditos extemporâneos é admitido em diversas Soluções de Consulta da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a exemplo da Solução de Consulta nº 73 de 20 de abril de 2012 – SRRF10/Disit:

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACTON E DCTF.

É exigida a entrega de Dacton e DCTF retificadoras quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep.

Além disso, a administração fazendária reconhece em outros atos legais, o direito de aproveitar créditos extemporâneos, conforme o previsto no Ato Declaratório Executivo nº 34, de 28 de Outubro de 2010, DOU de 01/11/2010, que aprovou o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (EFD-PIS/Cofins), segundo tabela abaixo:

4.3.7 - Tabela Código de Base de Cálculo do Crédito: A ser utilizada na codificação da base de cálculo dos créditos apurado no período, no caso de ser preenchido registro de documentos e operações geradoras de crédito, nos Blocos A, C, D, F e I (Créditos extemporâneos). (grifou-se)

Outrossim, a Receita Federal do Brasil reafirma o direito em discussão, segundo respostas abaixo transcritas no sítio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED):

78. O que é uma operação extemporânea?

Operação extemporânea corresponde a um fato gerador de crédito que está sendo escriturado em período posterior ao de referência do crédito. A definição ou classificação quanto à extemporaneidade tem correlação com a data de competência do

crédito e não com a data da aquisição ou da emissão de nota fiscal.

Por exemplo: Caso uma empresa que adote o método da apropriação direta adquira um insumo em janeiro e o produto adquirido só venha configurar o direito a crédito, pelo método da apropriação direta, em abril, deve ser regularmente informada a aquisição na escrituração de abril, no Bloco C, com o CST representativo de crédito do período (50 a 56). Agora, se o crédito da aquisição de janeiro é de competência abril, mas a empresa não escriturou em abril e sim em maio, estaria então configurada a situação de extemporaneidade.

79. Como informar um crédito extemporâneo na EFD-Contribuições?

O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido às condições previstas na Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012, a PJ deverá detalhar suas operações através dos registros 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (Cofins).

(...)(grifou-se)

(disponível em <http://www1.receita.fazenda.gov.br/faq/efd-contribuicoes.htm>)

Ademais, outras exigências, como DCTF's retificadoras, não afastam o direito legítimo da recorrente de apropriar créditos extemporâneos. O mero erro formal de utilizar um campo indevido no Dacon, ajustes positivos de créditos, não inviabiliza o direito do contribuinte de ter os seus créditos extemporâneos reconhecidos pela administração fazendária. A Fazenda Nacional não pode enriquecer ilicitamente.

Em remate, restabelece-se no mês de dezembro de 2004 o direito de descontar créditos da contribuição PIS no valor total de R\$ 26.644,36.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes - Relator

Processo nº 11516.000636/2008-23
Acórdão n.º **3801-001.787**

S3-TE01
Fl. 17

CÓPIA