



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

Processo n° 12585.000188/2010-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-004.119 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2017
Matéria COFINS - COMPENSAÇÃO
Recorrente MAN LATIN AMERICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/07/2009

AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO CONSIDERADOS INSUMOS. GLOSA DOS CRÉDITOS. CABIMENTO.

Constatado em procedimento fiscal a existência de tomada de crédito sobre aquisições e prestação de serviços não considerados insumos, impõe a glosa dos valores dos créditos indevidamente apropriados.

SALDOS DE CRÉDITOS VINCULADOS ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. UTILIZAÇÃO NA COMPENSAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO TRIMESTRE CALENDÁRIO. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO FORMAIS. IMPOSSIBILIDADE.

1. A compensação de créditos da Cofins, vinculados às receitas de exportação, efetuada após o encerramento do trimestre-calendário, deverá ser precedida do pedido de ressarcimento vinculado ao saldo apurado em único trimestre-calendário.

2. O descumprimento de requisito formal, estabelecido em ato normativo editado pela Secretaria da Receita Federal, no exercício legítimo do poder regulamentar conferido-lhe por lei, impossibilita a análise da certeza e liquidez do direito creditório utilizado e, por conseguinte, da homologação do procedimento compensatório.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso

voluntário, parcialmente vencido o Conselheiro Domingos de Sá, Relator, que reconhecia o direito ao aproveitamento dos créditos extemporâneos. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro José Fernandes do Nascimento. A Conselheira Lenisa Prado declarou-se impedida.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Domingos de Sá Filho - Relator.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Paulo Guilherme Déroulède, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e Walker Araújo.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário visando modificar a decisão de piso que manteve o indeferimento do direito crédito utilizado em compensação no mês de julho de 2009.

A contenda se refere a glosa do crédito que se pretendia utilizar em compensação de débitos de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, no montante de R\$ 19.806.424,80. Trata-se de glosa de COFINS vinculados à operação de exportação do 1º e 2º trimestre de 2009.

A Administração Tributária entendeu que os pedidos deveriam ter sido utilizados em solicitações de compensações específicas, mas relacionada ao trimestre gerador do crédito, isso é, correspondente a cada trimestre, no caso concreto a Interessada utilizou os créditos de dois trimestres distintos em pedido de compensação efetivada em julho de 2009, acrescido de outros créditos de origem diversas, motivo pelo qual teria sido glosado.

Em síntese a matéria dos autos se refere:

1. metodologia do cálculo de apuração do crédito sobre saídas destinadas a exportação em razão ter sido computado em conjunto a redução de percentual da base de cálculo e das exclusões da comissão;
2. apuração da base de cálculo em razão do modo de contabilização das devoluções de mercadorias;
3. aproveitamento de saldo de créditos de trimestres diferentes (anteriores);
4. Glosa decorrente de valores de insumos.
5. outras operações com direito a crédito.

Adoto o relatório da decisão recorrida por bem refletir a situação dos autos:

Trata-se de Declaração de Compensação utilizando créditos da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social no montante de R\$ 19.806.424,80, comprobatórios do crédito requerido pronunciou-se pelo reconhecimento parcial dos créditos e pela conseqüente homologação parcial das compensações declaradas.

Na construção de sua avaliação a respeito da pretensão da contribuinte, a autoridade fiscal iniciou pela determinação do percentual de rateio entre as receitas auferidas no mercado interno e aquelas oriundas de exportações, considerando como data do fato gerador da receita bruta de venda nas exportações a data de embarque das mercadorias.

Na determinação da base de cálculo da contribuição devida, a autoridade desconsiderou exclusões feitas pela empresa sob a denominação de comissão pela venda de caminhões, assim como recalculou valores excluídos a título de devolução de mercadorias.

Determinada a contribuição devida no período, a autoridade passou à análise dos créditos da não-cumulatividade apurados pela interessada. A seguir, excertos de suas conclusões:

Na análise da DACON relativa a Julho de 2009, verificamos que a empresa utilizou nas DCOMPs transmitidas saldo de créditos remanescentes da Cofins do Exportação de trimestres anteriores para abater débito de IRPJ referente ao mês de julho 2009 (...).

A empresa não emitiu PER/DCOMP correspondentes a utilização de saldo de créditos do Exportação tanto do 1º como do 2º trimestre de 2009. Assim os saldos de créditos de aquisição no mercado interno vinculado à receitas de exportação de trimestres anteriores apresentados no PER/DCOMP desse e-processo está em desacordo com a Lei 10.833/03 e com a IN SRF no 900 de 30/12/2008 (...)

A legislação portanto permite que a empresa utilize-se dos créditos resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior desde que o pedido de ressarcimento/compensação refira-se ao trimestre onde ocorreram os créditos. A empresa não utilizando os créditos provenientes dos insumos relativos aos produtos por ela exportados nos trimestres anteriores, não solicitou, conforme determina a IN SRF nº 900, o seu ressarcimento/compensação através do envio de PER/DCOMP específicas, tendo apresentado a compensação do total dos saldos de créditos de Jan 09 a Jul 09 na PER/DCOMP de Julho de 2009.

No prosseguimento da análise dos créditos, foram glosados os seguintes:

a) Bens utilizados como insumo: aquisições classificadas com CFOP fictício e genérico, "9999", cuja verificação por

amostragem revelou que não se enquadravam no conceito de insumo. Também foram glosadas aquisições de cuja documentação não constava a completa identificação;

b) Serviços utilizados como insumo: aquisições documentadas por notas fiscais classificadas no CFOP "9999", a exemplo do item anterior;

c) Despesas de Armazenagem e Fretes nas Operações de Vendas: despesas documentadas por notas fiscais classificadas com CFOP "9999" e cuja análise amostral revelou não se enquadrarem nos parâmetros legais de admissão da despesa. Outra parcela da glosa refere-se a despesas sem natureza de frete;

d) Outras Operações com Direito a Crédito: novamente, a utilização do CFOP "9999" em documentos cujas aquisições foram examinadas por amostragem e não se enquadraram nos conceitos admitidos pela legislação tributária.

Cientificada, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade contestando, inicialmente, a glosa de créditos apurados em períodos anteriores a julho de 2009, alegando que a fiscalização não questionara seu direito à compensação, mas tão somente impugnara a forma pela qual houve o aproveitamento do crédito, entendendo que deveria ter havido a apresentação de um PERDCOMP por trimestre.

Segundo a interessada, a regra em que se baseou a fiscalização não teria fundamento legal. Em suas palavras:

Ocorre que a Lei nº 9.430/96, na qual a IN deveria se basear, ao dispor sobre a restituição e compensação de tributos, não fez tal restrição. Bem ao inverso, ela prevê o direito de compensação de forma ampla, conforme se verifica do "caput" de seu artigo 74 (...).

O contribuinte que apura crédito fiscal passível de compensação, o que ocorre quando há crédito de COFINS não cumulativo decorrente de exportação, pode utilizá-lo na compensação de débitos fiscais próprios, independentemente da forma como ocorre o encontro de contas (se em DCOMP específica ou em DCOMP contendo outros direitos de crédito).

O mesmo artigo 74 previu os casos em que a compensação não poderia ser realizada e não consta a restrição imposta pelo artigo 28 da IN SRF 900/08.

Percebe-se, então, que o legislador ordinário assegurou genericamente o direito à compensação de créditos não cumulativos de COFINS e também estabeleceu os casos em que tal direito era vedado. Contudo, não proibiu o aproveitamento desses créditos decorrentes de operação de exportação em DCOMP que contivesse outros direitos de créditos.

Nesse cenário, a Secretaria da Receita Federal não poderia criar restrições e proibições não previstas na Lei (...).

...

Conforme já comentado, a Fiscalização não se insurgiu contra o aproveitamento dos créditos de COFINS vinculados às receitas de exportação, tendo efetuado a glosa em questão pelo fato de a Recorrente tê-los utilizado em uma declaração de compensação considerada inapropriada. Em outras palavras, se os créditos de que se trata tivessem sido utilizados em DCOMPs específicas, apurando-se o mesmo saldo declarado pela Recorrente, não haveria a glosa impugnada, o que mostra o absurdo da exigência.

No processo de fiscalização a Recorrente comprovou que os créditos eram passíveis de utilização por intermédio do instrumento colocado à disposição dos contribuintes pela legislação vigente (PERDCOMP), sendo que os valores foram compensados com débitos tributários de titularidade da Recorrente, o que ocasionou a sua extinção nos termos do art. 156 do CTN. Além disso, deve-se destacar que os créditos em questão foram utilizados em procedimento de compensação antes do início da Fiscalização.

*Assim, resta demonstrado que a única ocorrência de que se poderia cogitar seria o cometimento de **falha formal**, a qual, no entanto, não provocou qualquer prejuízo ao Erário Público ou recolhimento a menor das contribuições em questão.*

...

Disto resulta claro que não é o envio de uma declaração eletrônica de compensação (mesmo que equivocada) ou de qualquer outro formulário que permite a apuração do efetivo aperfeiçoamento de uma compensação tributária, mas sim a efetiva perquirição se houve ou não a utilização de débitos e créditos permitidos pela legislação (atividade privativa da Fiscalização, conforme determinação do art. 142 do CTN). Do contrário, tributar-se-ia algo que não constitui base de cálculo da COFINS, em violação ao princípio da verdade material que rege o lançamento.

Na sequência, a contribuinte levanta questão preliminar de nulidade das glosas impostas às aquisições de insumos, alegando falta de verificação efetiva da natureza dos dispêndios. Diz ela:

A aquisição desses insumos foi desconsiderada como base para os créditos de COFINS não cumulativo, tendo em vista que as respectivas notas fiscais apresentavam o código CFOP "9999", relacionado a item sem identificação particular. Ou seja, o número de código CFOP foi o que motivou a Fiscalização a não aceitar esses dispêndios como atinentes à aquisição de insumos.

...

Neste ponto, em relação à desconsideração das notas fiscais com CFOP "9999", verifica-se que os próprios diplomas normativos trazidos pela Fiscalização estabelecem critérios para a caracterização do insumo e, dentre eles, não se encontra o

código do CFOP como condição para o reconhecimento do direito creditório a eles relacionados. (...)

Da leitura do dispositivo infralegal, [art. 66, § 5º, I, “a” e “b”, da IN SRF nº 247, de 2002] verificam-se alguns critérios (os quais não necessariamente condizentes com as normas legais que tratam do tema, mas suficientes para demonstrar a inexistência de regra que sirva de fundamento ao trabalho fiscal): (i) que os bens e serviços sejam efetivamente utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; (ii) no caso das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que sofram alterações por intermédio de ação diretamente exercida sobre o produto e (iii) no caso dos serviços, que sejam prestados por pessoa jurídica domiciliada no país e aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Em nenhum momento a legislação utilizada pela Fiscalização como subsídio para os seus trabalhos elege o código do CFOP como balizador para a caracterização de determinado bem ou serviço como insumo e, por consequência, a possibilidade de tomada de crédito de PIS e de COFINS. A legislação ordinária que rege a matéria (Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03), da mesma forma, não aborda o código do CFOP como parâmetro para se identificar um insumo para o PIS e a COFINS. Aliás, é razoável que assim não o faça, pois, em razão das diferentes espécies de atividades desenvolvidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, os gastos por elas incorridos no seu desenvolvimento também variam a partir das particularidades de cada sujeito passivo, de modo que a sua catalogação de forma exaustiva, como parece pretender a Fiscalização, é tarefa impraticável.

Por esses motivos que, na análise da correção da importância registrada pela Recorrente, a Fiscalização deveria ter verificado a efetiva natureza de cada dispêndio efetuado com a aquisição de bem ou serviço, para, a partir daí, verificar a existência ou não de um insumo. Verificando-se as espécies de bens e serviços cujos custos foram glosados (aquisição de motores, serviços de logística de peças e acessórios e máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado), é fácil perceber o equívoco no critério adotado no trabalho fiscal, tendo em vista tratarem-se de produtos e serviços facilmente caracterizados como indissociáveis da atividade desenvolvida pela Recorrente (fabricação de caminhões e ônibus) e, nessa medida, dispêndios classificáveis como insumo para a obtenção de receitas sujeitas ao PIS e à COFINS.

Assim sendo, percebe-se que o código CFOP não é critério para caracterização de determinado bem ou serviço como insumo (é falível e induz a erro a quem dele se utiliza), justificando-se, por essa razão, a decretação de insubsistência do trabalho fiscal em questão.

...

Se tanto não bastasse, as operações efetivamente ocorreram (houve a entrada dos insumos e os pagamentos foram efetuados), o que confere direito de crédito ao contribuinte.

...

Percebe-se, portanto, que os trabalhos da Fiscalização, ao limitarem suas conclusões aos dados dos documentos fiscais da Recorrente (código CFOP ou a forma de preenchimento da nota fiscal), sem verificar a efetiva natureza de cada dispêndio, não se pautaram pelos requisitos mínimos exigidos pela legislação.

Assim, apenas por esse motivo, merecem ser homologados os créditos em questão.

Passando a questionar o mérito das glosas impostas pela fiscalização, a contribuinte inicia por discorrer acerca do conceito de não cumulatividade das contribuições e do de insumos. Prossegue:

Assim, o critério para a identificação de certo serviço ou bem como insumo é a sua pertinência com o contínuo desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica geradora de receita. Em decorrência, o insumo não está limitado ao serviço ou bem consumido no processo produtivo ou incorporado à mercadoria, conforme entendimento já manifestado pelo Fisco. O direito ao crédito deve ser visto do ponto de vista finalístico. Aquilo que é adquirido para auferir receita ou, em outras palavras, em razão da venda de bens e da prestação de serviços. O insumo representa um meio para atingir o fim, que é a receita.

Deve-se "considerar 'utilizados como insumo' para fins de não-cumulatividade de PIS/COFINS todos os elementos físicos ou funcionais — o que abrange bens, serviços e utilidades deles decorrentes, ligados aos fatores de produção (capital e trabalho), adquiridos ou obtidos pelo contribuinte e onerados pelas contribuições que sejam relevantes para o processo de produção ou fabricação, ou para o contribuições". Tal avaliação deve ser feita "no específico contexto da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte", uma vez que o insumo "limitase a assegurar que o processo exista ou se desenvolva com as qualidades pertinentes" .

O entendimento descrito é o único em conformidade com o limite imposto pela racionalidade no exercício da competência tributária do PIS e da COFINS não cumulativos. Isso porque contempla um delineamento próprio de insumo coerente com a materialidade constitucionalmente definida às contribuições no regime não cumulativo, tal como indicado anteriormente.

...

Portanto, consentâneo com a legislação que rege o tema, no que se refere ao PIS e a COFINS, O conceito de insumo vem sendo definido pela jurisprudência administrativa e judicial em vista da instrumentalidade do gasto para a execução da atividade

geradora de receita para a pessoa jurídica. Dessa forma, aplicando-se esses conceitos ao caso concreto, verificase a completa improcedência da autuação fiscal, como se passa a demonstrar de forma individualizada das espécies de gastos glosados.

Segundo a fiscalização, os dispêndios por ela listados a título de bens e serviços não se enquadrariam no conceito de insumo. Em relação aos bens (item 15.2.), utilizou como fundamento para as autuações o art. 66, § 5º, I, 'a', da IN SRF nº 247/02 e art. 8º, § 9º, da Instrução Normativa RFB nº 404/2004. Quanto aos serviços (item 15.4), as exações fiscais foram lastreadas no art. 66, § 5º, I, 'b', da IN SRF nº 247/02.

Ocorre que, no que se refere aos bens a partir dos quais a Recorrente apropriou créditos (basicamente motores para serem utilizados nos caminhões fabricados pela contribuinte) percebe-se, sem grande esforço de hermenêutica, que eles foram utilizados diretamente na atividade produtiva dos produtos fabricados.

Na medida em que a Recorrente tem por objetivo social a fabricação, o comércio, a importação e a exportação de veículos automotores, como se depreende da cláusula 3ª do seu contrato social (doe. 01), evidentemente, as partes e peças por ela adquiridas são utilizadas diretamente nos produtos fabricados (caminhões), de modo que os mesmos sejam adquiridos por terceiros.

Com relação aos serviços tomados, como aqueles decorrentes de logística de peças e acessórios, suporte para o sistema de produção e programa para desenvolvimento de chassis, também não pode prevalecer o entendimento fiscal, uma vez que são serviços empregados diretamente na atividade produtiva da contribuinte, de modo a melhorar a eficácia dos seus fluxos produtivos.

Ora, é inconcebível supor que não estão atrelados à fabricação de veículos automotores os gastos com o transporte de peças e acessórios, serviços que visam gerar maior eficiência em suas linhas de produção ou atividades de desenvolvimento de novas linhas (chassis) de seus produtos. Todos eles são, na realidade, gastos sem os quais a Recorrente não tem condições de manter suas atividades geradoras de receitas regularmente. Daí porque são inerentes à atividade econômica por ela desenvolvida e, nessa medida, insumos para a obtenção das receitas oneradas pelo COFINS não cumulativo.

Tamanha é a vinculação entre os gastos arrolados e o objeto econômico explorado pela Recorrente que, por exemplo, os dispêndios com o transporte de peças e acessórios são classificados como custo de produção e não como meras despesas operacionais pela legislação do IRPJ (arts. 289 e 290 do Decreto 3.000/99 Regulamento do Imposto de Renda RIR/99).

Percebe-se, assim, que a Fiscalização desconsiderou por completo a natureza dos dispêndios descritos e a sua relação às atividades da Recorrente, atendo-se aos dados formais dos

documentos fiscais, o que apenas ratifica a preliminar de nulidade anterior.

No que pertine, às outras operações com direito a crédito (item 15.9 do Despacho), trata-se de aquisição de ativo imobilizado (máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado), cujo crédito poderia ser reconhecido integralmente já no mês de aquisição, nos termos do art. 1º da Lei nº 11.529/07 (vigente à época dos fatos).

Entretanto, a Fiscalização não se preocupou em verificar a efetiva natureza dessas aquisições ou mesmo se tais bens eram efetivamente destinados à produção ou à fabricação de produtos, conforme determinação legal.

Apenas pelo código CFOP utilizado ("9999"), o que novamente corrobora a preliminar de nulidade anterior, concluiu a Fiscalização tratar-se de operação sem direito a crédito (art. 66 da IN SRF nº 247/02).

É inequívoco, entretanto, que as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado a partir dos quais a Recorrente apropriou-se de créditos de COFINS foram utilizados diretamente na linha produção, até porque tal fato não foi nem mesmo questionado pela Fiscalização (trat-se, portanto, de questão incontroversa), sendo legítimo o procedimento adotado pela empresa.

Por fim, no que tange a despesas de energia elétrica, há previsão expressa no art. 3º das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, que prevê o direito de crédito na aquisição de "energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica " (respectivamente, incisos IX e III).

Entretanto, da mesma forma que nos exemplos anteriores, a Fiscalização desconsiderou a natureza de insumo, conforme expressa disposição legal, apegando-se apenas no código CFOP. Nem se alegue que haveria dúvidas acerca da utilização dessa energia elétrica nos estabelecimentos da contribuinte, tendo em vista que esse fato não foi aventado pela Fiscalização, não podendo sê-lo agora pela DRJ, sob pena de infringência ao art. 146 do CTN.

...

Segundo o Despacho (item 15.5), os créditos glosados advindos das despesas com frete e armazenagem (decorrentes da compra de matéria-prima, transferência, remessa e retorno, bem como de transporte de peças) não se enquadrariam no conceito advindo do art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833/03.

...

A interpretação lógico-sistemática revela que o legislador concedeu às pessoas jurídicas (art. 3º, caput) o direito de

calcular créditos de PIS e COFINS sobre as despesas com armazenagem e frete (inciso IX) suportadas na fase de fabricação de produtos (inciso II) e nas sucessivas etapas de comercialização das mercadorias até o consumo final (inciso incidentes sobre a receita bruta auferida pelas empresas que lhe prestam serviços de armazenagem e de transporte de insumos e mercadorias, de sorte a operacionalizar a sistemática de não cumulatividade constitucionalmente prevista.

Os únicos requisitos que a lei impõe para a apropriação dos créditos são: (a) a venda da mercadoria e (ii) a assunção do ônus da armazenagem ou do frete pelo vendedor. A razão é óbvia. Se a mercadoria for destinada a autoconsumo, não haverá a obtenção de receita tributável passível de dedução de créditos. Já se os serviços de transporte e armazenagem forem contratados pelo adquirente, o vendedor não sofrerá diminuição de sua receita passível de justificar o creditamento. É por isso que somente há direito aos créditos quando a pessoa jurídica promove a transmissão onerosa da mercadoria a terceiros e se responsabiliza pelas despesas com frete e armazenagem. Trata-se de disciplina perfeitamente compatível com o regime de não cumulatividade.

Presentes os requisitos legais, tem a pessoa jurídica o direito incontestado à apropriação dos créditos de PIS e COFINS relativos aos serviços que lhe foram prestados. Nada importa o número de etapas que a mercadoria tenha de percorrer ou a quantidade de estabelecimentos pelos quais a mercadoria tenha de transitar. Desde que se verifique a transmissão onerosa da mercadoria a terceiro, tem a pessoa jurídica vendedora o direito de deduzir créditos relativos às despesas incorridas com a contratação dos serviços necessários a viabilizar a obtenção da receita de venda, de modo a neutralizar o ônus das contribuições embutido nos bens e serviços anteriormente adquiridos.

É exatamente o que ocorre no caso concreto, no qual o frete de aquisição de matéria prima é considerado custo e, dessa forma, enquadra-se no conceito de insumo (sendo considerado parte do custo de aquisição do insumo). Também os créditos decorrentes das notas fiscais emitidas pelas empresas JS Táxi Aéreo e Piquetur Passagens e Turismo são legítimos, tendo em vista que essas empresas prestaram serviço de transporte de mercadorias para a contribuinte (peças para utilização na produção dos caminhões).

...

Além disso, a restrição ao direito de crédito frustra o regime de não cumulatividade, pois o valor das contribuições suportado nessas transferências acaba se tornando um custo da pessoa jurídica, passível de ser recuperado apenas mediante acréscimo ao preço de suas mercadorias. Em decorrência, o adquirente recebe a mercadoria com uma parcela adicional de PIS e COFINS embutida no preço, redundando em carga tributária global maior do que resultaria da aplicação das alíquotas das contribuições sobre a receita auferida pela pessoa jurídica vendedora nessa operação.

...

Forçoso concluir, portanto, que, no caso concreto, a Recorrente tem o direito de descontar do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita bruta da venda de suas mercadorias créditos calculados em relação às despesas com armazenagem e frete suportadas nas transferências de matériaprima nas etapas prévias à sua efetiva comercialização e entre seus estabelecimentos, bem como aqueles decorrentes do transporte de mercadorias para a contribuinte, como única forma de compatibilizar a sistemática de não cumulatividade das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

6. Créditos utilizados pela contribuinte com data de emissão de nota fiscal anterior a 31/07/07.

Nos termos do Despacho (item 15.9), a Fiscalização relata que, em razão de operação societária envolvendo a Recorrente, houve a desconsideração dos créditos referentes às aquisições de insumos efetuadas antes da data de 31/07/2007. Afirmou-se que a Recorrente, por ser sucessora de outra sociedade que havia registrado os créditos, não poderia aproveitá-los na quantificação das suas bases tributáveis pelas contribuições em exame.

Assim, as notas fiscais de compra emitidas a partir de 31/07/2007 foram aceitas pela fiscalização, vez que não era possível aos fornecedores alterar o nome ou CNPJ do cliente (VWCO) em seus cadastros antes da efetivação da alteração societária (estas notas fiscais ainda constaram com a denominação e CNPJ da VW BRASIL). Todavia, as notas fiscais foram pagas pela VWCO, quem efetivamente suportou a carga tributária, conforme verificado pela Fiscalização na documentação apresentada pela Recorrente.

Sucedede que o fato de os créditos terem sido acumulados por pessoa jurídica sucedida pela Recorrente não impede que ela os registre e os aproveite na quantificação do PIS e da COFINS por ela devidos. Ao inverso, justamente o fato de ser sucessora é que lhe garante o direito ao lançamento das parcelas relacionadas às notas fiscais de compra de insumos feitas anteriormente a 31/07/07.

...

Em outras palavras, a Recorrente sucede os direitos e as obrigações das sucedidas, o que inclui também os direitos de crédito não cumulativos de PIS e de COFINS.

As regras legais e infralegais que disciplinam a apuração do PIS e da COFINS não dispõem acerca do tratamento dos créditos acumulados por sociedade extinta ou que tenha seu patrimônio dividido em função de operações de cisão e incorporação, seja para veda ou autorizar a utilização dos créditos da sucedida pela sucessora.

...

Assim, os créditos de PIS e de COFINS não utilizados constituem um direito da sociedade, como os demais elementos que compõem o patrimônio. Nessa medida, na qualidade de integrantes do ativo, podem ser regularmente transferidos mediante cisão com incorporação em sociedade existente, ficando a critério das sociedades envolvidas acordarem acerca da divisão patrimonial (art. 227, "caput", c/c art. 229, "caput", e § 1º, da Lei nº 6.404/76 Lei das S/A).

...

Dessa forma, incabível a glosa dos créditos em questão (cujos documentos fiscais que embasaram a aquisição dos insumos têm data anterior a 31/07/2007), tendo em vista que a Recorrente, na qualidade de sucessora, tem o direito a aproveitar créditos de COFINS não cumulativo das sucedidas.

7.1. Exclusão dos valores devidos pela intermediação ou entrega de veículos.

A Fiscalização, no item 11.1.1 do Despacho, desconsiderou a exclusão da base de cálculo efetuada pela Recorrente relativa aos valores devidos pela intermediação ou entrega de veículos, os quais correspondem às comissões passíveis de desconto, nos termos do artigo 2º da Lei 10.485/2002. Entendeu o Fisco pela impossibilidade de exclusão dessas parcelas conjuntamente com a redução do artigo 1º, § 2º da mesma Lei.

...

Além disso, restou permitida a exclusão das comissões da base de cálculo do PIS/COFINS dos fabricantes, uma vez que, sem essa disposição, tal valor fatalmente acabaria fazendo parte da base de cálculo dessas contribuições dos fabricantes, quando se trata, na verdade, de uma receita pertencente aos concessionários que intermediam a venda direta aos consumidores. (...).

Entende a Fiscalização que o § 1º do art. 2º acima mencionado não permitiria a redução da base de cálculo do artigo 1º e a exclusão das comissões do artigo 2º.

Entretanto, a redução da base de cálculo e o desconto das comissões possuem objetivos distintos e, portanto, podem ser utilizados em conjunto. Não se tratam de dois benefícios, para serem objeto de opção por parte do contribuinte, mas sim de critérios definidos para o cálculo do PIS/COFINS monofásico, sem que sejam excludentes.

Dessa forma, descabe a glosa da exclusão das comissões da base de cálculo do PIS e da COFINS efetuada pela Fiscalização.

7. 2. Devoluções manuais.

A Fiscalização, no item 11.1.2 do Despacho, relata que desconsiderou os valores incluídos na base de cálculo do PIS pela Recorrente relativos aos valores das vendas devolvidas (produtos da posição 87.04 da TIPI) que não foram contabilizados automaticamente, via sistema, dentro do mês. (...).

Verifica-se entretanto, que o procedimento efetivado pela Recorrente não implicou prejuízo ao Fisco, não sendo passível de desconsideração (quando muito, tratar-se-ia de falha meramente formal). Realmente, o fato de a contabilização das referidas devoluções ter sido efetivado de forma manual não implicou desconsideração dos padrões contábeis geralmente aceitos, uma vez que, no mês seguinte, o processo sistêmico é regularizado, conforme reconhecimento expresso do Fisco, sem reflexos negativos para a apuração do PIS/COFINS.

Observe-se que a própria Administração Fiscal reconhece que "a forma de escriturar as operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade e a repartição fiscal só a impugnará se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável".

Portanto, não havendo vedação à adoção do procedimento manual adotado pela Recorrente e tendo ele permitido que as autoridades examinassem a natureza e legitimidade da importância aproveitada, afigura-se im procedente a sua glosa a partir das justificativas contidas no despacho decisório, o qual, por essa razão, deve ser reformado nesse ponto.

Ao fim, aventa a possibilidade de transformação do julgamento em diligência, de modo que sejam confirmadas as informações ora aduzidas, em especial a natureza de insumo dos dispêndios glosados."

Ciente em 21 de agosto de 2013, interpôs o presente recurso em 09 de setembro de 2013. Em sede recursal reprisa os argumentos iniciais.

É o que tinha a relatar.

Voto Vencido

Conselheiro Domingos de Sá Filho, Relator.

Cuida-se de recurso tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual tomo conhecimento.

A discussão se refere a metodologia do cálculo de apuração do crédito sobre saídas destinadas a exportação em razão ter sido computado em conjunto a redução de percentual da base de cálculo e das exclusões da comissão;

Outra contenda se refere apuração da base de cálculo em razão do modo que são contabilizados as devoluções de mercadorias;

Outro ponto destacado, refere-se ao aproveitamento de saldo de créditos de trimestres diferentes (anteriores);

Glosa decorrente de insumos.

Outras operações e outras operações com direito a crédito.

Não há discussão em relação a base de cálculo, o debate restringe-se as exclusões procedidas pela fiscalização.

Como se vê dos autos não houve glosa efetiva dos valores relativos a comissão, a fiscalização seguiu a metodologia traçada pela IN SRF nº 594/2005, que determina redução à base de cálculo das contribuições incidentes sobre a receita pelo fabricante ou importador das máquinas e dos veículos, no que está correto, primeiro aplica-se à redução de 30,2%, depois exclusão da base de cálculo dos valores devidos aos concessionários pela intermediação nas vendas ao consumidor final (comissões), autorizado pelo inciso I do art. 7º da IN aqui anotada.

Também é verdade que a Interessada excluiu as comissões antes que esta sofresse a redução.

Não se trata de glosa, mas mudança correta na metodologia.

Por essa razão não merece reparo.

Apuração da base de cálculo - devoluções de mercadorias.

Nesse ponto a fiscalização não concorda com a inclusão das devoluções à base de cálculo que ainda não foram contabilizadas no sistema, a Impugnante, independentemente de registrados os documentos nos livros, mas tendo conhecimento das devoluções procede inclusão à base de cálculo, o que não foi colhido pela fiscalização.

A fiscalização entendeu tratar-se de prática formal, por esse motivo não atende os padrões da contabilidade, motivo que desconsiderou tanto os créditos quanto os débitos efetivados de modo manual, mas não demonstrou que tenha ocorrido prejuízo, conforme afirma que no mês seguinte eram contabilizadas no sistema juntamente com as demais devoluções ocorridos dentro do mês e debitado manualmente à base de cálculo.

As devoluções que pende de lançamento no sistema contábil e fiscal dificulta o controle, mesmo tendo sido atestado que os lançamentos ocorrem no mês seguinte, isso implica em verificação mais trabalhosa, embora não se traduz em manobra com intuito de ludibriar o controle, não vislumbro a impedimento, mas transforma a tarefa fiscal bem mais atribulada aumentando consideravelmente o tempo no cumprimento do trabalho.

Não há dúvida de que a autoridade fiscal necessita de segurança a autorizar utilização de saldo credor em processo de compensação, aceitar controle paralelo mesmo guardando toda lisura verificada pela fiscalização, se revela angustiante aprovar algo não assentado nos registros contábeis e fiscais.

Mesmo sabendo que os valores não lançado no sistema vai acabar fazendo parte da base de cálculo, nesses casos há ajuste espontâneo, crucial é verificação em dois controles distintos para quem cabe decidir a certeza e a liquidez do crédito.

A não aceitação do aproveitamento de crédito decorrente de devoluções, neste caso não fere o direito assegurado pela norma do art. 74, § 14 da Lei nº 9.430/96, nesse ponto equivocado o argumento recorrente.

Com esse juízo, vislumbrando a segurança do controle e prestigiando a contabilidade, mantenho a glosa dos valores de devoluções não contabilizadas no sistema.

APROVEITAMENTO DE SALDO DE CRÉDITOS DE TRIMESTRES DIFERENTES.

O direito assegurado de utilização de saldo credor em compensação de débitos próprios encontram estabelecido pelo art. 74, da Lei nº 9.430/96:

“O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretária da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele órgão.”

Também não há dúvida de que a competência de normatizar o modo pelo qual deve ocorrer é da Receita Federal por força do disposto no parágrafo 14 do art. 74 do mesmo diploma legal acima transcrito.

Essa autorização de aproveitamento de utilização dos créditos decorrentes da não cumulatividade encontra-se no art. 6º, § 1º, da Lei nº 10.833, 2003.

Normatizando o procedimento editou-se a Instrução Normativa - IN nº 900/2005, em seu artigo 27 impôs restrição quanto ao momento da utilização de saldo credor, decidindo que esses somente após o encerramento do trimestre.

No caso concreto os créditos utilizados em compensação refere-se a dois trimestres, ressalva-se, crédito anterior ao pedido de compensação.

A glosa decorre do estipulado no inciso I do § 2º do art. 28 da mencionada IN:

“I – referir-se a um único trimestre-calendário;”

Embora se aceita competência da Secretária da Receita Federal em disciplinar ressarcimento, restituição e compensação, penso que nesse aspecto assiste razão ao Contribuinte. Tanto as Leis nº 10.833/2002 e 10.637/02, bem como a Lei 9.430/96 não vedaram o aproveitamento de saldo credor de dois trimestre distintos, sendo assim, jamais poderia a Administração Tributária, como fez por meio do art. 28 da IN SRF 900/08 estabelecer vedação em nome do controle.

Os saldos credores são decorrentes de operações de exportação do primeiro e segundo trimestre de 2009, não há como aceitar o argumento da fiscalização de que só poderia ser utilizados em pedido de compensação específico e referente ao trimestre gerador do crédito, penso tratar de condição inaceitável, o aproveitamento em compensação para Administração Fiscal se torna mais segura do que devolver em espécie, porque não aproveitado, inevitavelmente ocorreria o pedido de ressarcimento.

Impõe nesse caso rever a decisão recorrida e determinar retificação do Despacho Decisório para aceitar o aproveitamento dos saldos credores de dois trimestres e homologar as compensações de débitos até o limite do crédito.

Preliminar de Nulidade do Procedimento Fiscal.

Sustenta a Recorrente nulidade atinente ao item 15 o Despacho Decisório em referência glosas de créditos baseadas em documentos fiscais, alega inexistência de verificação da efetiva natureza do dispêndios.

Há límpida exposição do motivo, afirma que analisou os documentos fiscais com CFOP 9999, e, analisando seu conteúdo, concluiu não aceitar os créditos utilizados por enquadrarem no conceito de insumo.

Examinando os autos não assiste razão a recorrente. Essa matéria confunde com o mérito, que passo a examinar.

GLOSA DECORRENTE DE INSUMOS.

A Recorrente reclama glosa dos valores das aquisições de motor para os caminhões que ela produz, assim como, a não aceitação de outros insumos cujas notas fiscais não estavam preenchidas com código CFOP correto, tendo utilizado número genérico – 9999. Também se irresigna com glosa dos créditos de serviços de logística de peças e acessórios, suporte para o sistema de produção, programa para desenvolvimento de chassis.

A utilização de CFOP “9999” não prejudicou análise da natureza do dispêndio como restou demonstrado pela fiscalização.

Há clara evidência do exame da natureza das aquisições, a fiscalização descreve quais foram as glosas e examinando os documentos fiscais relativos aos serviços, prestação de serviços logísticos, suporte técnico, sortimento de materiais para linhas de pedidos urgentes.

A nota fiscal de serviços de sistema nº NF 000552 emitida pela empresa T. Systems, deixou de descrever o serviço prestado pelo qual está sendo cobrado. O mesmo constata das notas fiscais nº 0001333 e 001349, incluído na planilha como serviço de logística, emitidas pela empresa Selpa Prestação de Serviços, não permite definir se o serviço pode ser incluído no rol dos insumos.

As demais notas fiscais (fls.257/259), algumas se refere tick refeição e despesas de alimentação pago a empresa Sodexo, e, fornecimento de mão de obra de analista de custo locado na área financeira, deveras não se trata de insumos, devendo ser mantido a glosa.

O mesmo consta das notas fiscais emitidas pelas empresas JS Táxi Aéreo e Piquetur Passagens e Turismo, assim como, as despesas de armazenagem, em que pese o contribuinte sustentar tratar-se de frete de insumo e de venda de mercadorias suportado por ele, não é o que se vê dos documentos fiscais. O documento fiscal emitido pela empresa Transporte Med Life Ltda., descreve somente locação de veículo, assim como, outras – serviços de análise e modificação de produto.

As despesas com armazenagem e frete nas transferências de matéria prima nas etapas prévias a comercialização, por si só revela tratar de transporte entre os seus estabelecimentos – centros logísticos, como se sabe não gera direito a crédito, pode descontar crédito das operações frete de venda e insumos.

Concordo plenamente com a fiscalização que foram poucas as informações, além do que, a Recorrente satisfaz em discutir apenas o seu direito em vez de descer a detalhes, demonstrar que os dispêndios foram realizados na etapa de elaboração ou se referiram a vendas.

GLOSA DE ENERGIA.

Ao analisar conta contábil 14911005 – Outros Créditos – Energia Elétrica, classificadas como insumo, deparou-se com valores contabilizados que não guarda vínculo algum com energia elétrica., fl. 711, a fiscalização demonstrou quais foram os itens glosados no montante de R\$ 168.898,95.

Em planilha a fiscalização demonstrou quais foram as glosas, essas se referiram as notas fiscais emitidas pela empresa Sodexho, referente aquisição de vale refeições, DHL Worldwide Express – serviços de transporte e a empresa Piquetur Passagens e Turismo Ltda. Contra tais evidências, notadamente, dificultou a Interessada se defender de que tratava os valores se referiam de fato a energia, neste caso preferiu silenciar, mantendo o argumento de tomar crédito relativo ao consumo de energia.

Assim, os documentos fiscais de fls. 253/271 cujo valores foram objeto de glosa não revela a natureza dos serviços prestados.

Não há reparo a fazer ao trabalho fiscal, deve ser mantido a glosa.

Com essa exposição, conheço do recurso e dou provimento parcial para assegurar o direito da Recorrente utilizar o somatório de dois trimestre em compensação de débitos.

É como voto.

Domingos de Sá Filho

Voto Vencedor

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator Designado.

Previamente, cabe esclarecer que a divergência deste Conselheiro em relação ao bem fundamentado voto proferido pelo nobre Conselheiro Relator cinge-se apenas à questão atinente ao procedimento de compensação de créditos da Cofins, vinculados à operação de exportação, apurados em diferentes trimestres, sem o atendimento da exigência consignada no art. 28, § 2º, I, da Instrução Normativa RFB 900/2008, vigente na data da efetivação do encontro de contas em apreço, o qual, expressamente, determinava que os créditos remanescentes passíveis de ressarcimento, decorrentes do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, vinculados às operações de exportação, somente poderiam ser formulados por trimestre. Para facilitar a compreensão da referida exigência, segue transcrito o citado preceito normativo:

Art. 28. O pedido de ressarcimento a que se refere o art. 27¹ será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização

¹ "Art. 27. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento, somente após o encerramento do trimestre-calendário, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:

do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração em meio papel acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

*§ 1º O pedido de ressarcimento dos créditos acumulados na forma do inciso II do **caput** e do § 3º do art. 27, referente ao saldo credor acumulado no período de 9 de agosto de 2004 até o final do 1º (primeiro) trimestre-calendário de 2005, somente poderá ser efetuado a partir de 19 de maio de 2005.*

§ 2º Cada pedido de ressarcimento deverá:

*I - referir-se a **um único trimestre-calendário**; e*

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

[...]. (grifos não originais)

No caso, é incontroverso que o crédito utilizado pela recorrente no procedimento de compensação em apreço, no valor total de R\$ 19.806.424,80, refere-se a supostos saldos credores passíveis de ressarcimento dos meses de janeiro a julho de 2009, ou seja, saldos credores remanescentes relativos aos 1º e 2º trimestres de 2009 e ao mês julho de 2009.

Em cumprimento ao disposto no referido preceito normativo, a autoridade fiscal não analisou a certeza e a liquidez dos saldos dos créditos da contribuição dos 1º e 2º trimestres de 2009 e a legitimidade da utilização dos referidos créditos, em razão do descumprimento da referida formalidade. Em consequência, apenas o saldo dos créditos do mês de janeiro foram analisados e parcialmente acatados pela autoridade fiscal. Essa decisão foi mantida pelo Colegiado de primeiro grau e, nesta parte, confirmada por este Colegiado, com respaldo nos fundamentos apresentados no voto do nobre Relator.

Assim, a única questão litigiosa que a maioria do Colegiado divergiu do entendimento i. Relator foi quanto à relevação da exigência da prévia formalização do pedido de ressarcimento, baseada no seguinte argumento, extraído do voto vencido, *in verbis*:

Embora se aceite competência da Secretária da Receita Federal em disciplinar ressarcimento, restituição e compensação, penso que nesse aspecto assiste razão ao Contribuinte. Tanto a lei nº 10.833/2002 e 10.637/02, bem como, a Lei 9.430/96 não vedaram o aproveitamento de saldo credor de dois trimestre distinto, sendo assim, jamais poderia a Administração

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

II - às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência.

§ 1º À empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação é vedado apurar créditos vinculados a essas aquisições.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação de produtos ou de prestação de serviços, nas hipóteses previstas no art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

§ 3º O disposto no inciso II do caput aplica-se aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação apurados na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

[...]."

Tributária, como fez por meio do art. 28 da IN SRF 900/08 estabelecer vedação em nome do controle.

Com a devida vênia, não se trata de vedação à compensação, como entendeu o nobre Relator. A exigência contida no referido preceito normativo limita-se à fixação de prévio requisito necessário à compensação dos créditos das referidas contribuições, realizada após o encerramento do trimestre calendário dos créditos correspondentes, que se encontra expressamente estabelecido no art. 42, §§ 10 e 11, da referida Instrução Normativa RFB 900/2008, que seguem transcritos:

Art. 42. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

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

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência; ou

III - aquisições de embalagens para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1º de abril de 2005.

[...]

*§ 7º Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o inciso I do caput, remanescentes do desconto de débitos dessas contribuições em um mês de apuração, **embora não sejam passíveis de ressarcimento antes de encerrado o trimestre do ano-calendário a que se refere o crédito, podem ser utilizados na compensação de que trata o caput do art. 34.***

[...]

*§ 10. A compensação de créditos de que tratam os incisos I e II do caput e o § 4º, efetuada após o encerramento do trimestre-calendário, **deverá ser precedida do pedido de ressarcimento formalizado de acordo com os arts. 27 e 28.***

*§ 11. O crédito utilizado na compensação **deverá estar vinculado ao saldo apurado em um único trimestre-calendário.***

[...] (grifos não originais)

Assim, por força do disposto no art. 42, § 7º, da referida Instrução Normativa, por razão óbvia, a única exceção que dispensa a apresentação prévia do respectivo pedido de ressarcimento, cinge-se a situação em que o contribuinte formaliza a compensação (a apresenta a DComp) antes do encerramento do respectivo trimestre, o que, no caso em tela, ocorreu em relação ao saldo dos créditos do mês de julho de 2009, uma vez que as referidas DComp foram apresentadas antes do encerramento do 3º trimestre 2009.

Assim, por estar vinculada aos atos normativos editados pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, a autoridade fiscal da unidade da Receita Federal de origem estava obrigada a dar pleno cumprimento ao disposto no art. 42, §§ 10 e 11, da Instrução Normativa RFB 900/2008.

Também não procede a alegação da recorrente de que a exigência de apresentação de pedido de ressarcimento por trimestre calendário extrapolava a competência regulamentar da matéria, atribuída à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), pelo art. 74, § 14, da Lei 9.430/1996, combinado com o disposto art. 6º, § 1º, II, da Lei 10.833/2003, respectivamente, a seguir transcritos:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

[...]

*§ 14. **A Secretaria da Receita Federal SRF disciplinará o disposto neste artigo**, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (grifos não originais)*

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

[...]

§ 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**. (grifos não originais)*

Ora, se a exigência em questão tem natureza meramente procedimental, com vista assegurar o controle e facilitar a verificação/confirmação da correta apuração do crédito pleiteado, inequivocamente, estava incluída no âmbito das prerrogativas conferidas ao Secretário da Receita Federal a competência para regulamentar tal matéria. Portanto, legítima tal exigência.

Além disso, diferentemente do alegado pela recorrente, tal procedimento revela-se indispensável à verificação eficaz e eficiente da correta apuração dos créditos das

referidas contribuições e assim evitar ou reduzir as possibilidades de utilização ilícita de créditos, mediante de fraudes cometidas mediante a apropriação de créditos em duplicidade ou indevidos.

E, como pretende a recorrente, negar legitimidade aos referidos preceitos normativos, editados com respaldo em expressa previsão legal seria o mesmo que afastar a legalidade dos citados preceitos legais que atribuíram à RFB competência para regulamentar a matéria, o que, fora das exceções estabelecidas no art. 26-A, § 6º, do Decreto 70.235/1972, é expressamente vedado, no âmbito do processo administrativo fiscal, às autoridades julgadoras de todas instâncias.

Enfim, cabe ainda consignar que, diferentemente do alegado pela recorrente, as referidas exigências procedimentais estão em perfeita consonância com o disposto no art. 3º, § 4º, da Lei 10.833/2003, a seguir transcrito:

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.*

[...]

Deveras, conforme anteriormente demonstrado, as referidas exigências formais limitam-se a estabelecer procedimentos com vistas apenas à facilitar o controle e a verificação/confirmação da correta apuração dos créditos, sem qualquer óbice ou restrição ao direito de aproveitamento do saldo remanescente de créditos nos períodos de apuração subsequentes, previsto no preceito legal em destaque. Tal direito é plenamente assegurado seja a sob a forma de dedução da contribuição devida apurada nos períodos de apuração seguintes, seja sob a forma de compensação com débitos vincendos ou vencidos do próprio contribuinte.

A propósito, não se deve confundir procedimentos de controle da legitimidade do crédito, com meios legítimos de aproveitamento do saldo de créditos remanescente de determinado trimestre calendário por meio de compensação, em relação aos quais não há qualquer vedação ou restrição estabelecida nos atos normativos editados pela RFB.

Também não se pode confundir aproveitamento de saldo de crédito remanescente existente no final do período de apuração (crédito com os atributos da certeza e liquidez), previsto no referenciado art. 3º, § 4º, da Lei 10.833/2003, com registro de determinadas operações no Dacon, que asseguram a apropriação de crédito, como consignado no voto do i. Relator. Inequivocamente, tratam-se de casos completamente distintos. Com efeito, enquanto o primeiro pressupõe o confronto de débitos e créditos e apuração, no final do período de apuração, de saldo credor remanescente, o segundo representa apenas o registro do valor de determinadas operações que comporão a base de cálculo de apuração dos referidos créditos.

Além disso, não é verdade, como afirmado em alguns julgados deste Conselho², que a “linha 06/31” do Dacon contemplavam o registro de operações de créditos extemporâneos. A simples leitura do texto explicativo do conteúdo da referida linha revela que a citada linha destinava-se ao registro de “ajustes positivos de crédito não contemplados na Linha 06A/30”, em que registradas às operações normais de créditos relativas às aquisições de embalagens. E “créditos não contemplados”, obviamente, não significa créditos extemporâneos. Para que não reste qualquer dúvida a respeito, seguem transcritos os textos extraídos das orientações de preenchimento do Dacon:

CRÉDITOS DECORRENTES DA APURAÇÃO DE EMBALAGENS PARA REVENDA (Lei nº 10.833/2003, art. 51, § 3º)

Linha 06A/30 – Créditos Apurados

A pessoa jurídica comercial que adquirir para revenda as embalagens referidas no art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, deve informar nesta linha o valor da Contribuição para o PIS/Pasep referente às embalagens que adquirir no período de apuração em que registrar o respectivo documento fiscal de aquisição (§ 3º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, introduzido pelo art. 25 da Lei nº 11.051, de 2004).

Linha 06A/31 – Ajustes Positivos de Créditos

*Informar nesta Linha ajustes positivos de crédito **não contemplados** na Linha 06A/30.*

Linha 06A/32 – (-) Ajustes Negativos de Créditos

Informar nesta Linha ajustes negativos de crédito não contemplados na Linha 06A/30, tais como:

Não se pode olvidar, ademais, que o registro extemporâneo de créditos, se permitido fosse, além do descumprimento do disposto no art. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, impossibilitaria ou dificultaria em muito o controle das operações com direito a crédito. Se houvesse tal permissão, como saber se as operações registradas extemporaneamente não foram registradas anteriormente no mês correspondente e nos seguintes? Somente mediante a realização de auditoria em todos os meses anteriores ao registro extemporâneo do crédito seria possível confirmar ou não essa informação. Ademais, tendo em conta que a autoridade fiscal não é autorizada a fiscalizar/auditar os períodos pretéritos não alcançados pelo procedimento fiscal em curso, o registro de operações de créditos extemporâneas, por certo, oportunizaria e facilitaria a prática de fraudes, mediante a apropriação, por mais de uma vez, de crédito de uma mesma operação.

Além disso, o registro de operações em períodos subsequentes, inequivocamente, resultaria no indevido alongamento do prazo de decadência do direito de deduzir, ressarcir e compensar os referidos créditos, com evidente extrapolação do prazo decadencial do direito ao aproveitamento dos referidos créditos.

Por todas essas considerações, fica demonstrado que a fiscalização agiu com acerto ao não tomar conhecimento e, em decorrência, indeferir, sem qualquer análise, o valor do suposto saldo crédito da Cofins dos 1º e 2º trimestres de 2009 utilizado no procedimento compensatório em apreço.

² A título de exemplo, cita-se os acórdãos nºs 3202-001.456 e 9303-004.562.

Processo nº 12585.000188/2010-21
Acórdão n.º **3302-004.119**

S3-C3T2
Fl. 856

Por todo exposto e com a licença do nobre Relator, no mérito, vota-se pelo desprovimento integral do recurso voluntário, para manter na íntegra a decisão recorrida.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento