



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

Processo nº 12585.000565/2010-22
Recurso nº Voluntário
Resolução nº 3401-001.140 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Data 30 de março de 2017
Assunto PERD/COMP - DIREITO DE CRÉDITO - COFINS
Recorrente SCHERING DO BRASIL QUIMICA E FARMACEUTICA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os senhores Conselheiros, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para que a unidade local da RFB, reconhecida a possibilidade de aproveitamento do crédito extemporâneo, verifique a liquidez e a certeza do crédito, quantificando-o, e informe se foi aproveitado em outros períodos.

Rosaldo Trevisan - Presidente.

Augusto Fiel Jorge d'Oliveira - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Hécio Lafetá Reis, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d'Oliveira - Relator

O processo administrativo ora em julgamento decorre da análise de Pedido de Ressarcimento, apresentado em conjunto com 25 (vinte e cinco) Declarações de Compensação, referentes a suposto crédito de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social ("COFINS"), no valor de R\$10.807.222,53 (dez milhões, oitocentos e sete mil, duzentos e vinte e dois reais e cinquenta e três centavos), cujo período de apuração é o 3º Trimestre de 2008.

Em 07/10/2013, o pedido de ressarcimento foi deferido parcialmente, apenas no montante de R\$484,55 (quatrocentos e oitenta e quatro reais e cinquenta e cinco centavos), considerando-se homologadas as declarações de compensação a ele vinculadas até o limite do valor deferido, por despacho decisório de fls. 1.665 e seguintes, que possui a seguinte ementa:

"COFINS - MERCADO INTERNO - INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA.
PERÍODO DE APURAÇÃO: 3º TRIMESTRE DE 2008.

O contribuinte que apurar crédito da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS na forma das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, (e alterações posteriores) e não puder utilizá-lo na dedução de débitos da respectiva contribuição, poderá fazê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil e, na impossibilidade de utilizar esse crédito na forma acima citada, poderá solicitar, ao final do trimestre-calendário, o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria, principalmente quanto aos créditos que somente podem ser utilizados para a dedução da contribuição devida e aos créditos passíveis de ressarcimento ou compensação.

REGIME ESPECIAL. TRIBUTAÇÃO COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA /
CONCENTRADA – MEDICAMENTOS E PRODUTOS DE PERFUMARIA.
CRÉDITO PRESUMIDO - MEDICAMENTOS.

Os produtos classificados nas posições, códigos e itens da TIPI expressamente citados no artigo 1º da Lei nº 10.147, de 2000, estão sujeitos à sistemática de incidência concentrada do Pis/Pasep e da Cofins nas operações de venda por pessoas jurídicas que industrializaram ou importaram estes produtos.

Fica reduzida a zero a alíquota do Pis/Pasep e da Cofins, sobre as operações de venda dos produtos citados no artigo 1º, auferidas nas etapas posteriores de sua comercialização, desde que a receita de venda da pessoa jurídica que procedeu à sua industrialização ou importação tenha sido tributada na forma do artigo 1º; Será concedido regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições da TIPI previstas na mesma Lei, tributados na forma do inciso I do art. 1º, e 3004 da TIPI que tenham firmado, com a União, compromisso de ajustamento de conduta.

O crédito presumido será determinado mediante a aplicação das alíquotas sobre a receita bruta decorrente da venda de medicamentos.

Dispositivos Legais: artigos 1º, 2º e 3º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000.

MÉTODO DE APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS – RATEIO PROPORCIONAL
Para fins de rateio dos custos e despesas relacionadas, a receita decorrente de crédito presumido medicamentos enquadra-se como sendo receitas tributadas no mercado interno, além do fato de que constam, no artigo 1º da referida lei, as alíquotas a serem aplicadas aos produtos que a lei especifica, configurando caso de tributação.

Dispositivos Legais: artigos 1º e 3º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000. Inciso II do §8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005. Art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008 e da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012.

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO Do valor apurado na forma do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002 e do art 2º da Lei nº 10.833, de 2003, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, com as exceções previstas nas respectivas Leis.

Dispositivos Legais: artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002; artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003.

CREDITAMENTO - CUSTO DE COMPRAS NA IMPORTAÇÃO Não é permitido o desconto de créditos sobre os gastos incorridos com comissária de despacho aduaneiro, armazenagem em recinto alfandegado das mercadorias importadas, movimentação de carga no porto ou no aeroporto alfandegado de descarga ou no ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro, além dos gastos com agentes de cargas, já que tais dispêndios não compõem a base de cálculo das referidas contribuições.

Dispositivos Legais: I e II e §§ 1º e 3º do art. 15 e inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 e art. 77 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009.

CREDITAMENTO – FRETE SOBRE VENDAS Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados.

Dispositivos Legais: inciso IX do art. 3º e inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

CREDITAMENTO – BENS DO ATIVO IMOBILIZADO A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços e ainda edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

Dispositivos Legais: incisos VI e VII dos artigos 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002.

CREDITAMENTO – DESPESAS FINANCEIRAS A previsão legal para o desconto de despesas financeiras foi suprimida com o advento da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, produzindo efeitos a partir de 30 de julho de 2004 no caso da COFINS e a partir de 01 de agosto de 2004 para o PIS/PASEP.

Dispositivos legais: inciso V do art. 3º Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, inciso V do art. 3º Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003; arts. 21 e 37 Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004; e art. 195 § 6º da Constituição Federal.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS É necessário retificar as declarações do mesmo período dos créditos extemporâneos.

Dispositivos Legais: §1º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; e Instrução Normativa SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, artigo 11 §§ 1º e 4º.

Após ter sido cientificada desse despacho decisório, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, julgada totalmente improcedente pela 17ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro ("DRJ"), na sessão de julgamento do dia 10/07/2014, em acórdão que possui a seguinte ementa:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008 REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo, somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TRANSPORTE INTERNO. CRÉDITOS.

Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não-cumulatividade.

CRÉDITOS. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS PARA ACIONAMENTO DE EMPILHADEIRAS.

Não geram direito ao crédito, os combustíveis e lubrificantes utilizados em empilhadeiras e outros veículos de transporte interno de matérias primas, produtos em elaboração e produtos acabados, dado não se poder, a rigor, considerar tais máquinas e veículos como equipamentos empregados na

fabricação de produtos, e, por conseguinte, tampouco os combustíveis neles empregados como insumos à fabricação de produtos destinados à venda.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. GASTOS COM DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da COFINS não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro, relativos a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, decorrentes de importação de mercadorias, por falta de amparo legal.

CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

Os encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado apenas geram direito a crédito se esses bens forem diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. TRATAMENTO DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

A compensação de créditos de PIS e de Cofins, no âmbito do regime da não-cumulatividade, efetuada após o encerramento do trimestrecalendário, deverá ser precedida do pedido de ressarcimento que se refira a um único trimestrecalendário. Neste sentido, créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem".

Dessa decisão, a contribuinte, ora Recorrente, foi cientificada no dia 09/06/2015, conforme documento de fls 1.861, apresentando tempestivo Recurso Voluntário no dia 26/06/2015, no qual pede a reforma da decisão recorrida e a homologação total dos créditos compensados, com base nos seguintes argumentos: **(i)** nulidade da decisão recorrida, levando em consideração que o despacho decisório não aceitou parte dos créditos em razão da suposta extemporaneidade e deixou de analisar a origem e natureza desses créditos extemporâneos, não tendo a decisão recorrida baixado em diligência os autos para que fosse analisada a origem e natureza de tais créditos; **(ii)** a Recorrente teria direito ao aproveitamento do crédito extemporâneo, relativos ao período de maio de 2004 a abril de 2007 e lançados em setembro de 2008, por força do artigo 3º, parágrafo 4º da Lei nº 10.637/2002, direito este que não estaria condicionado à retificação das obrigações acessórias relativas ao período de apuração dos créditos; **(iii)** o critério adotado pela Recorrente de "rateio" das receitas entre receitas tributadas, não-tributadas e receitas de exportação, para efeito de destinação dos créditos e possibilidade de compensação com outros tributos federais, estaria de acordo com a legislação de regência, assim, as receitas de *"Produtos Farmacêuticos que Geram Direito ao Crédito Presumido"* deveriam ser mantidas como "receitas não-tributadas" e não enquadradas como "receitas tributadas", como fez a Fiscalização; **(iv)** ao final, a Recorrente defende o direito de crédito em relação às aquisições que não foram aceitas pela Fiscalização no conceito de "insumo", divididos nos grupos a seguir: equipamento de proteção individual, gastos com desembaraço aduaneiro, frete sobre as vendas, bens do ativo imobilizado, despesas financeiras, deixando de impugnar especificamente a glosa relativa à contraprestação de arrendamento mercantil.

Em seguida, os autos foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), sendo distribuídos à minha relatoria na sessão de julgamento do dia 17/03/2016.

Impende ainda mencionar que, além do presente processo, que decorre do indeferimento de direito de crédito de COFINS, há ainda, pelo menos, mais 3 (três) processos relacionados: **(i)** o processo administrativo de nº 19515.722442/2013-61, distribuído na mesma data, 17/03/2016, à minha relatoria, que decorre da lavratura de 3 (três) Autos de Infração, um para constituição de multa isolada em razão de compensação não homologada, com fundamento no artigo 74, parágrafo 17, da Lei nº 9.430/1996 - cujos valores foram posteriormente transferidos para o processo administrativo nº 19515.720075/2014-42; os outros dois para constituição de crédito tributário em razão de utilização indevida de crédito presumido na venda de medicamentos, um auto de infração para cobrança de valores a título de COFINS e outro para cobrança de valores a título de Contribuição para os Programas de Integração Social ("PIS"); **(ii)** o processo de nº 19515.720075/2014-42, que decorre da transferência do controle de valores que estavam inicialmente em outro processo administrativo, o de nº 19515.722442/2013-61, valores esses referentes à lavratura de Auto de Infração para a constituição de multa isolada em razão de compensação não homologada; esse processo está apensado ao processo administrativo de nº 19515.722442/2013-61, portanto, também é de minha relatoria; e **(iii)** o processo administrativo nº 12585.000566/2010-77, que, segundo se depreende do Acórdão nº 12-70.010, proferido pela DRJ no julgamento do processo administrativo de nº 19515.722442/2013-61, decorre do indeferimento de pedido de ressarcimento/declarações de compensação relativo às mesmas aquisições do presente processo, processo nº 12585.000565/2010-22, porém, diz respeito do direito de crédito de PIS; esse processo ainda não foi distribuído no CARF, constando como seu último andamento a ocorrência "DISTRIBUIR/SORTEAR MOVEP/SECOJ/CARF-E61-PIS/PASEP E COFINS", com data 21/09/2015.

É o relatório.

Voto

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Como relatado, discute-se nesse autos diversas matérias relacionadas ao direito de crédito de COFINS alegado pela Recorrente e negado pela Fiscalização, a saber, o direito de aproveitamento ao crédito extemporâneo, o critério adotado pela Recorrente de "rateio" das receitas e o enquadramento ou não de aquisições realizadas pela Recorrente no conceito de insumo e em outras hipóteses que permitam o nascimento do direito de crédito.

Aproveitamento de Crédito Extemporâneo

No que se refere à primeira matéria, a Fiscalização narra às fls. 1694 do TVF que *"o contribuinte informou como créditos do 3º trimestre de 2008, valores apurados desde maio de 2004 a abril de 2007, conforme apresentado em planilha entregue a esta fiscalização (folha 767). Trata-se de valores de: Energia, Frete, Armazenagem, Aluguéis (Máquinas e Equipamentos), Bens e Serviços utilizados como Insumos, Depreciação de Ativos, Benfeitorias e Despesas Financeiras"*.

Tais créditos, apesar de devidamente discriminados mês a mês e por tipo de custo ou despesa pela Recorrente na planilha de fls. 767, foram glosados pela Fiscalização, conforme tabela acostada às fls. 1.498 dos autos.

A Fiscalização justifica a glosa, com base nos seguintes fundamentos: **(i)** os artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 mencionam que o crédito a ser calculado se refere ao mês em que for apurada a contribuição; **(ii)** a regulamentação da Receita Federal sobre a matéria estabelece que cada pedido de ressarcimento deve se referir a um único trimestre-calendário, citando o artigo 22, parágrafo 3º, da Instrução Normativa SRF nº 600/2005, artigo 28, parágrafo 2º, da Instrução Normativa RFB nº 7 900/2008 e artigo 32, parágrafo 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012; e **(iii)** não seria possível acolher a pretensão de utilizar créditos apurados extemporaneamente sem retificar os Dacon e DCTF correspondentes, ou seja, do mesmo período em que apurado o crédito, o que seria suportado pelo artigo 11 da Instrução Normativa SRF nº 590/2005.

Além disso, importante notar que não foi apontada duplicidade na utilização do crédito extemporâneo nem incorreção quanto aos valores, pois o direito de crédito sequer chegou a ser objeto de análise, que se encerrou quando a Fiscalização entendeu pela impossibilidade de registro e aproveitamento do crédito que havia apurado em trimestres anteriores, sem a retificação das declarações correspondentes.

A Fiscalização apenas, de forma exemplificativa, sem maiores exames e detalhamentos, afirma que, ainda que não existisse o obstáculo da ausência de retificação, não haveria direito de crédito em relação a parte dos créditos utilizados pela Recorrente. De acordo com o TVF, às fls. 1.697: *"Diante do exposto, os créditos que não foram informados nos seus períodos corretos foram integralmente glosados (folha 1498). Importante frisar também que alguns valores, independentemente de serem extemporâneos, não geram direito ao crédito. É o caso das Despesas Financeiras (Períodos escriturados no DACON de setembro de 2008, referentes aos períodos de apuração extemporâneos de COFINS após 30 de julho de 2004 e de PIS/PASEP após 01 de agosto de 2004, ambos até abril de 2007)".*

Por sua vez, a Recorrente defende seu direito de aproveitamento do crédito extemporâneo, **(i)** que decorreria expressamente do artigo 3º, parágrafo 4º, da Lei nº 10.637/2002, com a mesma redação no artigo 3º, parágrafo 4º, da Lei 10.833/2003, não estando condicionado à retificação das obrigações acessórias relativas aos períodos de apuração dos créditos; **(ii)** por ter a Recorrente observado o prazo de 5 (cinco) anos e por não ter corrigido monetariamente ou ter feito incidir juros.

Na decisão recorrida, a glosa foi mantida, com fundamento em uma série de atos infra-legais, que levaram a DRJ às seguintes conclusões:

"Portanto, para o período aqui em litígio, os dispositivos normativos são claros em determinar que para a efetivação de qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores deveriam ter sido efetuadas as respectivas retificações.

Obviamente essa apuração extemporânea e correspondentes retificações dos DACONs e DCTFs poderão ser feitas enquanto não extinto o direito de o contribuinte apresentar tal pleito, fato que ocorre no prazo de cinco anos, consoante a legislação de regência". (fls. 1807)

A questão que se coloca, portanto, é se a retificação das declarações prestadas pelo contribuinte à Receita Federal, a respeito das contribuições, é condição para aproveitamento de crédito extemporâneo de PIS/COFINS.

Na apreciação dessa matéria, há aqueles que entendem pela sua necessidade, reconhecendo que não existe lei que expressamente preveja a retificação como uma condição para o aproveitamento, mas que a retificação seria uma forma de demonstrar a certeza do crédito e permitir o aproveitamento do crédito. Nesse sentido, pode-se citar precedente unânime de lavra do Conselheiro Rosaldo Trevisan, abaixo transcrito:

Ementa:

"CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da não utilização".

Trecho da Decisão:

"Em endosso à argumentação do julgamento de piso, saliente-se que as retificações (ou mesmo a prova inequívoca por outros meios, na ausência delas, que poderíamos acrescentar) são condição à acolhida dos créditos extemporâneos, não porque há lei específica o estabelecendo (embora a DRJ transcreva norma de hierarquia inferior e orientação nesse sentido), mas porque deturpam a certeza quanto ao regular aproveitamento do crédito.

Em adição ao que a DRJ estabelece, agregamos somente a possibilidade de, na ausência das retificações, haver comprovação inequívoca do alegado por outros meios, o que não se visualiza no caso dos presentes autos. É de se reconhecer, contudo, que extremamente mais simples é a retificação das declarações". (Processo nº 10380.733020/201158; Acórdão nº 3403002.717; 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária; Sessão de 29 de janeiro de 2014; Relator: Conselheiro Rosaldo Trevisan; decisão unânime)

Nessa mesma linha de entendimento, manifestaram-se, recentemente, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara e a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, conforme se verifica pelas ementas dos acórdãos a seguir:

"CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização". (Processo nº 19515.722441/201317; Acórdão nº 3302003.155; 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Sessão de 27 de abril de 2016; Relator: Conselheiro Walker Araújo; decisão por maioria, vencido o Conselheiro Domingos de Sá)

"CRÉDITOS. REGIME DE RECONHECIMENTO. CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Os créditos da não cumulatividade devem ser reconhecidos no período de apuração em que for realizada aquisição do bem ou contratada a prestação do serviço. Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização". (Processo nº 11516.722107/201180; Acórdão nº 3402003.148; 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Sessão de 20 de julho de 2016; Relator: Conselheiro Waldir Navarro Bezerra; decisão unânime nessa matéria)

Contudo, esse entendimento, que é o mesmo da decisão recorrida, não se sustenta.

Isso porque, os artigos 3º, parágrafo 4º, das Leis nº 10.637/2002 e Lei 10.833/2003, prevêem a possibilidade de apropriação de créditos de PIS/COFINS em períodos diversos daqueles em que apurados, sem fazer qualquer ressalva ou restrição, conforme a seguir:

"Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...) § 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes".

Desse modo, não existindo qualquer restrição de direito na Lei, não se pode admitir que tal restrição seja amparada por atos infra-legais, como pretendeu a decisão recorrida. Assim, não há como se condicionar o direito de crédito à apresentação de declarações retificadoras, pois se a Lei não fez esse tipo de ressalva, não cabe ao regulamento, muito menos ao intérprete fazê-lo.

Deve-se reconhecer que a retificação das declarações permite que a certeza do crédito e o cálculo do rateio, vinculado ao mês de apuração, seja aferido com muito mais facilidade. Por outro lado, não se pode transformar um descumprimento de obrigação acessória em cobrança de obrigação principal, em especial em casos como o presente, em que o contribuinte apresenta informações detalhadas quanto ao mês em que apurada cada tipo de despesa e não há qualquer questionamento quanto à utilização em duplicidade do crédito, sua origem e outras dúvidas a respeito do crédito, limitando-se a Fiscalização a rejeitar o direito de crédito tão somente em razão do descumprimento de obrigação acessória pelo contribuinte.

Além disso, deve-se lembrar que existe sanção específica no ordenamento para punir o descumprimento de obrigação acessória, certamente diferentes da cobrança do valor da obrigação principal ou da rejeição do direito de crédito do contribuinte¹.

¹ Artigo 7º da Lei nº 10.426/2002.

Seguindo essa linha, pela desnecessidade de retificação de declarações para fins de aproveitamento de crédito extemporâneo, oportuno trazer os dois julgados abaixo, também unânimes em relação a matéria ora analisada:

Ementa:

"CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4o, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de “Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração.

Também a EFDPIIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (COFINS). Precedente do CARF.

Tendo a DRF e a DRJ se recusado a apreciar o mérito dos créditos extemporâneos, devem ser anuladas ambas as decisões para evitar supressão de instância e permitir que seja proferido novo despacho decisório".

(Processo nº 19515.720869/201244; Acórdão nº 3202001.617; 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Sessão de 19 de março de 2014; Relator: Thiago Moura de Albuquerque Alves; Redator ad hoc: Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; decisão unânime)

"PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO.

Quando o contribuinte verifica que tinha direito a crédito de PIS/Cofins não-cumulativo em período anterior, o qual não foi aproveitado na época própria, pode proceder de duas formas: a primeira consiste em fazer o aproveitamento no mês em que o crédito foi gerado, promovendo a retificação do DACON daquele período de apuração e dos períodos subseqüentes, bem como da DCTF para, então, promover a compensação por meio de DCOMP, utilizando como crédito o valor que recolheu a maior, inclusive com atualização; a segunda consiste em aproveitar o crédito no período de apuração corrente, incluindo-o na DACON, sem precisar retificar nenhuma declaração em relação ao passado, mas aproveitando o crédito pelo seu valor nominal, sem atualização (art. 13 da Lei nº 10.833/2003).

Qualquer das duas formas de aproveitamento é legítima". (Processo nº 16682.720330/201275; Acórdão nº 3403002.420; 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária; Sessão de 21 de agosto de 2013; Relator: Conselheiro Ivan Allegretti; decisão unânime)

No primeiro julgado citado, de relatoria do Conselheiro Thiago Moura de Albuquerque Alves, destaco a menção à possibilidade de se registrar créditos que não são contemporâneos à declaração no DACON e que há previsão expressa de o contribuinte lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (COFINS), no "Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) – (EFDPI/ Cofins)", constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010.

Portanto, não havendo determinação na Lei de condições ao registro e apropriação de crédito extemporâneo e sendo ainda perfeitamente possível a sua inclusão nas declarações prestadas à Receita Federal, o que abalizado pelas orientações da administração tributária, penso que a ausência de retificação não pode ser óbice ao aproveitamento do crédito.

Ademais, como expõe o relator do processo em comentário, *"é dever da fiscalização apurar os créditos e os débitos nos tributos não cumulativos, refazendo se for o caso cálculos efetuados pelo contribuinte, na forma da legislação tributária. Não pode a fiscalização indeferir o ressarcimento ou glosar os créditos não cumulativos, por alegado vício formal no preenchimento das obrigações acessórias, sem sequer intimar o contribuinte para retificar os supostos equívocos nem examinar se os créditos procedem ou não, deixando indevidamente de corrigir, de ofício, os erros eventualmente cometidos pelo contribuinte"*.

Pelo exposto, entendo que a apropriação de crédito extemporâneo não pode ser rejeitada apenas em razão da não retificação das declarações, porém, rejeito a consequência pretendida pela Recorrente, *"que todas as operações glosadas sob tal argumento sejam consideradas válidas para a formação do saldo credor da COFINS utilizado nas compensações"*.

Na realidade, uma vez reconhecido o direito de apropriação do crédito, deve-se examinar todos os demais aspectos para a fruição do direito de crédito das contribuições.

Diante disso, proponho a esse Colegiado a conversão do julgamento em diligência, para que a unidade local da RFB, reconhecida a possibilidade de aproveitamento do crédito extemporâneo, verifique a liquidez e a certeza do crédito, quantificando-o, e informe se foi aproveitado em outros períodos, elaborando relatório fiscal conclusivo sobre as apurações e levantamentos realizados.

Após, a Recorrente deverá ser cientificada do resultado da realização da diligência para, querendo, apresentar no prazo de 30 (trinta) dias manifestação a respeito do direito de crédito em discussão, oportunidade em que poderá apresentar provas da vinculação entre os insumos adquiridos e seu processo produtivo.

Por fim, com a proposta de sobrestamento do julgamento, fica prejudicada a análise das demais matérias existentes.

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d'Oliveira - Relator