



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

Processo n° 13884.902378/2012-35
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-003.189 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2016
Matéria PER/Dcomp - Cofins
Recorrente EMBRAER S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. IRREGULARIDADES. AUSÊNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento administrativo de planejamento e controle das atividades de fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Equívocos cometidos na sua emissão, na sua prorrogação, alteração ou qualquer outro problema que seja identificado, ou mesmo nos casos em que se constate que o procedimento foi realizado sem a emissão do Mandado, não haverá que se falar em nulidade do auto de infração quando lavrado por autoridade que, nos termos da Lei, possui competência para tanto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON. RETIFICAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneo no Sistema Não Cumulativo de apuração das Contribuições requer que sejam observadas as normas editadas pela Secretaria da Receita Federal, que exigem a retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON sempre que forem apurados novos débitos ou créditos ou aumentados ou reduzidos os valores já informados nas Declaração original.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

No Sistema Não Cumulativo de apuração das Contribuições, a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição não dá direito a crédito.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, parcialmente vencidos o Conselheiro Domingos de Sá e a Conselheira Lenisa Prado, que reconheciam a possibilidade de aproveitamento dos créditos extemporâneos. Fez sustentação oral o Dr. Vitor Negreiros Feitosa - OAB 246837 - SP

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa – Presidente e Relator

EDITADO EM: 10/06/2016

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

Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento - PER e posterior Declaração de Compensação de créditos calculados no Sistema Não Cumulativo de apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, relacionados a operação de exportação de mercadorias, no montante de R\$ 31.472.310,69, correspondente ao 4º trimestre de 2008.

Com base em procedimento de auditoria realizada pelo Serviço de Fiscalização da DRF/São José dos Campos/SP foi reconhecido, para o período objeto do presente processo, apenas o valor de R\$ 738.938,45, tendo em vista as glosas realizadas pela Fiscalização Federal.

Depreende-se do Relatório Fiscal, que as glosas foram motivadas pelas seguintes razões:

1 - Créditos compensados com fulcro no § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/03

A Fiscalização Federal esclarece que a utilização dos créditos com base no dispositivo legal em epígrafe se restringe àqueles apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.833/03, que, por sua vez, estabelece, em seu § 3º, que o direito aplica-se exclusivamente em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País. Por essa razão, glosou os créditos *que excederam à soma dos créditos do mercado interno*.

Explica que

Não se enquadraram nessa hipótese e foram considerados não passíveis de ressarcimento os valores dos pedidos de ressarcimento formalizados pela fiscalizada que excederam à soma dos créditos do mercado interno, vinculados a receitas de exportação, apurados em cada trimestre-calendário nos respectivos Dacon (Ficha 16A).

A apuração dos valores considerados não passíveis de compensação ou de ressarcimento por meio dos Per/Dcomp em tela, está demonstrada de forma detalhada no Quadro 01 - A em anexo.

2 - Créditos compensados com fulcro no art. 17 da Lei nº 11.033/2004

A Fiscalização Federal explica que a Secretaria disponibiliza duas modalidades de PerDcomp para formalização de pedidos de ressarcimento de créditos de Cofins apurados no Sistema da incumulatividade. Uma deve ser utilizada para o crédito denominado "Cofins Não-Cumulativa - Exportação" e se destina aos créditos apurados com base no §1º, do art. 6º da Lei nº 10.833/03, a outra é utilizada para o crédito denominado "Cofins Não-Cumulativo - Mercado Interno" e contempla os créditos apurados com fulcro art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

Por essa razão, os créditos que utilizaram a PerDcomp própria dos créditos "Cofins Não-Cumulativa - Exportação", mas que foram requeridos com base no que dispõe o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 foram glosados.

Explica:

Foram considerados passíveis de ressarcimento com fulcro no art. 17, da Lei 1.033/2004 os valores dos pedidos de ressarcimento formalizados pela fiscalizada que corresponderam à soma dos seguintes tipos de crédito apurados em cada trimestre-calendário nos respectivos Dacon: .

a) crédito calculado em relação a Aquisições no Mercado Interno Vinculadas à Receita Não tributada no Mercado Interno (Ficha 16A);

b) crédito calculado em relação a Importações Vinculadas à Receita Não Tributada no Mercado Interno (Ficha 16B); e

c) crédito calculado em relação a Importações Vinculadas à Receita de Exportação (Ficha 16B).

A apuração de tais valores, considerados passíveis de compensação ou de ressarcimento por meio dos PerDcomp em tela, está demonstrada de forma detalhada no Quadro 03-A em anexo.

3 - Aproveitamento de créditos extemporâneos

Conforme relata o Fisco, a própria Fiscalizada reconheceu que havia incluído aquisições extemporâneas de serviços, efetuadas no mercado-interno, para efeito de apuração de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na linha 02 das fichas 06A e 16A dos Dacon dos meses de junho de 2008 a janeiro de 2009.

Segundo os Auditores-Fiscais responsáveis pelo procedimento, por força do disposto nos §§ 1º dos artigos 3º das Leis 10.673/02 e 10.833/03, somente os bens adquiridos no mês dão direito a crédito. Observe-se o texto normativo.

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

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês; (grifos acrescidos)

Considerou-se que, para utilização extemporânea de créditos, a Fiscalizada deveria ter retificado os Dacon e as DCTF.

4 - Créditos de insumos tributados à alíquota zero

Também foram glosados pelo Fisco os créditos correspondentes aos insumos adquiridos no mercado interno não sujeitos ao pagamento das contribuições por força do disposto no inciso IV do art. 28 da Lei nº 10.865/2004¹.

Após reiteradas intimações realizadas à empresa no intuito de evitar quaisquer equívocos na avaliação do emprego que confere aos bens a redução da alíquota, a Fiscalização conclui que

Como se vê, novamente a fiscalizada repete o teor das respostas apresentadas aos termos de intimação fiscal lavrados em 19/11/2012 e em 04701/2013.

Não discriminou quaisquer aquisições de insumos que tenham sido empregados de forma diversa da prevista no inciso IV, do art. 28 da Lei nº 10.865/2004. O que nos permite concluir que os referidos insumos foram utilizados na forma do citado dispositivo legal, não gerando direito a crédito, em razão de tais insumos estarem sujeitos à alíquota zero (Inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003).

5 - Créditos sobre aquisições de ativo imobilizado

Tratam-se de glosas de Moldes adquiridos pela Recorrente.

A Fiscalização Federal relata:

Em resposta à referida intimação, a fiscalizada reconheceu que os mencionados itens foram equivocadamente escriturados como insumos do processo produtivo,-conforme documento protocolado em 30/07/2012, cujo teor transcreve-se parcialmente abaixo, verbis:

Em 12/08/2013, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade de fls. 57 a 82. A Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

¹ Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de:

(...)

IV – aeronaves classificadas na posição 88.02 da Tipi, suas partes, peças, ferramentais, componentes, insumos, fluidos hidráulicos, tintas, anticorrosivos, lubrificantes, equipamentos, serviços e matérias-primas a serem empregados na manutenção, conservação, modernização, reparo, revisão, conversão e industrialização das aeronaves, seus motores, partes, componentes, ferramentais e equipamentos;

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF. MERO ATO DE
CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. INOCORRÊNCIA DE
NULIDADE.*

*O MPF é um mero instrumento interno de gerenciamento, controle e
acompanhamento do procedimento fiscal, em sua fase prévia à autuação, sendo que
eventuais falhas em sua emissão ou prorrogação não contaminam o lançamento,
implicando, em essência, que não atingem a competência impositiva e vinculada dos
Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil.*

*PER/DCOMP. NÃO-CUMULATIVIDADE. ERRO DE FATO NA
IDENTIFICAÇÃO DO TIPO DE CRÉDITO.*

*Constatado pelo julgador que o contribuinte declarou em PER/Dcomp
equivocadamente um direito creditório como sendo do tipo de crédito de Não-
Cumulatividade da modalidade Mercado Interno, e tendo ficado claro que o crédito,
no exato valor declarado, refere-se ao tipo de crédito da modalidade Exportação do
respectivo período, pode ser como tal considerado.*

*REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. TRATAMENTO DOS CRÉDITOS
EXTEMPORÂNEOS.*

*No regime da não-cumulatividade, a repetição/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, mediante retificação da declaração em que foram apurados. Assim, os
créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios
referentes aos períodos específicos a que pertencem.*

*PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.
COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA
PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE*

*No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou
ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação da existência do
direito creditório.*

*NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO COM ALÍQUOTA ZERO.
ALCANCE DO ARTIGO 17 DA LEI Nº 11.033/2004.*

*Com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, que deu nova redação ao art. 3º da
Lei nº 10.637, de 2002, não mais se poderá apurar créditos relativos ao PIS
decorrentes de aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou
fabricação de produtos destinados à venda. Assim, o disposto no art. 17 da Lei nº
11.033/2004 somente alcança os casos em que houve incidência da contribuição na
aquisição de insumos.*

*NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS INCORPORADOS AO
ATIVO IMOBILIZADO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.*

*Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição
para o PIS e da Cofins apurada de forma não-cumulativa as aquisições de bens*

incorporados ao ativo imobilizado, mas apenas os encargos de depreciação e amortização desses bens, desde que devidamente comprovada a contabilização desses encargos.

Insatisfeita com a decisão de primeira instância administrativa, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Reitera ocorrência de vícios no Mandado de Procedimento Fiscal por meio do qual foi autorizada a realização da auditoria objeto do vertente litígio, e que tais vícios acarretam a nulidade de toda a fundamentação exposta no Relatório Fiscal. Assim, explica que o MPF foi lavrado com vigência até o dia 27.11.2011, mas somente depois de transcorrido mais de 1 (um) mês do prazo de validade, em 31.01.2012, foi que a Autoridade fiscal emitiu o Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal.

Contesta a glosa dos créditos extemporâneos, uma vez que tenha sido reconhecido o direito em si, e os créditos glosados apenas porque o DACON referentes aos períodos/competências anteriores não foi retificado. A esse respeito, contesta o entendimento da RFB de que o único meio para recuperação desses valores seria por meio da apresentação de PER/Dcomp para compensação com outros tributos federais, com incidência de atualização pela Taxa SELIC.

Argumenta que

Entretanto, o aproveitamento de créditos extemporâneos no âmbito do regime não cumulativo da COFINS está fundamentado na previsão contida no artigo 3º, §4º, da Lei nº 10.833/03, e o prazo prescricional para o exercício deste direito consignado no artigo 1º, do Decreto nº 20.910/32

Segue advogando a respeito do tema, discorrendo que, diferentemente da hipótese da regra matriz do Imposto de Renda de Pessoas Jurídica (IRPJ), em que o fato jurídico *renda* somente se obtém pelo confronto entre receitas e despesas obtidas em certo período - regime de competência, a hipótese da regra matriz da Cofins não contempla tal previsão, mas unicamente a de auferimento de receitas em determinado mês, conforme determina o artigo 1º, da Lei nº 10.833/03.

Noutro vértice, que os créditos extemporâneos em litígio não existiam à época da apresentação das declarações originais, porquanto somente foram apurados e considerados válidos/legítimos, dotados da segurança necessária para o seu lançamento, em momento posterior, sendo certo que anteriormente a este fato não havia qualquer informação incorreta a ser retificada.

Cita na Solução de Consulta nº 35/2005, por meio da a RFB teria reconhecido o direito do contribuinte de efetuar a compensação extemporânea sem que fosse necessário apresentar declarações retificadoras para consubstanciar o crédito utilizado.

Transcreve jurisprudência do CARF que, segundo alega, confirma seu entendimento.

No que concerne à glosa dos créditos computados para os insumos tributados à alíquota zero, explica:

No entanto, os insumos adquiridos pela Recorrente não tiveram a receita de sua saída beneficiada com a redução a zero das alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS, da forma como preconizava os dispositivos legais transcritos acima, como atestado no curso do procedimento de fiscalização, mas sim foram

regulamente tributados, nos moldes da Lei nº 10.833/03, o que, pela regra geral da não cumulatividade, autoriza o aproveitamento do crédito presumido correlato.

Ainda sobre o assunto, finaliza:

Quanto ao direito da Recorrente ao aproveitamento dos créditos nos termos do artigo 17, da Lei nº 11.033/04, a O 1ª Turma da DRJ/BHE entendeu que "ressalvadas as situações específicas previstas na legislação, o que determina o direito ao crédito da Contribuição para o PIS e da Cofins é a incidência dessas na aquisição de bens ou serviços". E conclui, in verbis:

No caso em questão o contribuinte não conseguiu comprovar que houve incidência das contribuições nas aquisições efetuadas no período (...). Desta forma, essas aquisições, o presente caso, não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, independentemente de haver ou não incidência na venda dos produtos, (fl. 149)

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Necessário esclarecer, desde logo, que, tendo em vista a decisão tomada em primeira instância de julgamento, reconhecendo parcial procedência à Manifestação de Inconformidade apresentada pelo contribuinte, assim como o teor do Recurso Voluntário interposto, percebe-se que restam em litígio apenas as irregularidades identificadas no Relatório supra sob os números 3 e 4.

A infração número 2, conforme se percebe, foi a irregularidade afastada no julgamento proferido na instância *a quo*. A infração número 5 foi, desde o Despacho Decisório, reconhecida pelo contribuinte. Já no que diz respeito à infração identificada pelo número 1, embora a observação das informações contidas no *Quadro 01-A* do Relatório Fiscal, no qual a Fiscalização Federal demonstra os valores glosados em face dessa irregularidade, que ocorreu ao longo dos anos de 2006 a 2009, incluía glosas realizadas para o período objeto do presente litígio, a matéria não foi contestada.

Esclarecido isso, inicio pelo exame da nulidade arguida pela Recorrente.

Trata-se de pedido reconhecimento da nulidade do lançamento por ter sido realizado ao amparo de Mandado de Procedimento Fiscal eivado de vício, uma vez que sua vigência estivesse prevista para o dia 27.11.2011, mas somente depois de transcorrido mais de um mês do prazo de validade, em 31.01.2012, a Autoridade fiscal emitiu o Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal.

A esse respeito, como já tive oportunidade de afirmar em inúmeras ocasiões, tal como dispõe o artigo 59 do Decreto 70.235/72, são nulos os atos e termos lavrados por

pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou praticados com preterição do direito de defesa².

Como se observa, no âmbito do processo administrativo fiscal, há indubitosa restrição normativa em relação ao universo dos acontecimentos alcançados pela nulidade.

De fato, logo a seguir, o texto legal confirma essa restrição por meio da recomendação de que as demais irregularidades, incorreções e omissões sejam sanadas por quem servidor responsável pela prática do ato processual.

Decreto 70.235/72

“Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio”.

Quanto a isso, importa destacar, também, que a fase litigiosa do procedimento, nos termos do Decreto 70.235/72, como ninguém desconhece, inicia-se com a impugnação ao auto de infração³.

Haverão de ser menos prováveis as falhas acontecidas ainda no curso da formalização da exigência que tragam prejuízo ao direito de defesa do contribuinte. Uma vez que o auto de infração seja impugnado, ter-se-á iniciado, aí sim, o contencioso tributário, ocasião em que serão contestadas e debatidas as acusações contidas no processo, evento que é, justamente, o elemento garantidor do direito que a parte tem de defender-se das acusações que lhe são dirigidas.

Feita essa necessária ressalva quanto a possível impertinência da discussão em sentido mais amplo, passo ao exame focado especificamente no Mandado de Procedimento Fiscal.

A origem do Mandado remonta à Portaria 1.265, de 22 de novembro de 1999. Como se depreende do texto normativo, o Mandado estava inserido em um conjunto de regras que tinham o propósito de consolidar critérios de planejamento e normas para execução do procedimento fiscal no âmbito da Secretaria da Receita Federal. A Portaria tinha o seguinte enunciado.

“Dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”.

Neste desiderato, estabeleceu-se que os procedimentos fiscais seriam instaurados mediante ordem específica.

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal – AFRF e instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF. (grifei)

² Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

³ Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

(...)

Como se vê, trata-se de uma medida inserida dentro de programa de implementação de uma nova metodologia para o planejamento e controle da atividade fiscal, jamais pensado como instrumento de garantia ao direito de ampla defesa. É fato que a instituição do MPF pretendeu atribuir moralidade ao exercício da atividade fiscal e maior segurança nas relações fisco-contribuinte, mas daí até afirmar-se que aspectos relacionados aos poderes nele outorgados possam acarretar preterição do direito de defesa há uma distância abissal.

Noutro giro, tem-se que a competência para constituir o crédito tributário decorre de determinação expressa na Lei 5.172/66, o Código Tributário Nacional, que, como se sabe, tem status de Lei Complementar.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A Lei nº. 10.593/2002, com alterações posteriores, disciplina atualmente a investidura no cargo e especifica as competências dentro da Carreira⁴.

A inevitável conclusão a que se chega é a de que não há no Mandado de Procedimento Fiscal nada que lhe atribua a consequência pretendida, nem por preterição ao direito de defesa, nem por falta de competência do agente responsável pelo procedimento.

Passo ao mérito.

⁴ “Art.” 3o O ingresso nos cargos das Carreiras disciplinadas nesta Lei far-se-á no primeiro padrão da classe inicial da respectiva tabela de vencimentos, mediante concurso público de provas ou de provas e títulos, exigindo-se curso superior em nível de graduação concluído ou habilitação legal equivalente.
“Carreira de Auditoria da Receita Federal do Brasil”.

Art. 5o Fica criada a Carreira de Auditoria da Receita Federal do Brasil, composta pelos cargos de nível superior de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil.

“Art. 6o São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil”:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

- a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; (grifos meus).
- b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;
- c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;
- d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;
- e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;
- f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;

Tal como relatado alhures, a Recorrente contesta a glosa dos créditos extemporâneos, realizada única e exclusivamente pelo fato de os DACON referentes aos períodos/competências anteriores ao objeto do pedido não terem sido retificados.

A esse respeito, creio os Auditores-Fiscais responsáveis pelo procedimento tenham sido muito felizes ao abordar a questão. Transcrevo excerto contido no Relatório Fiscal.

Tal procedimento não é mero formalismo, mas visa obedecer à determinação da legislação de regência da matéria, que impõe que os créditos sejam distribuídos proporcionalmente de acordo com as receitas auferidas pela empresa no mesmo período de apuração, vinculando-os às receitas de mercado interno, tributadas ou não, ou de exportação, sendo que somente esses últimos podem ser objeto de ressarcimento ou utilizados em compensação de débitos próprios. Além disso, visa facilitar o controle e utilização dos créditos para dedução das contribuições devidas, compensação de débitos próprios ou o ressarcimento em espécie.

Com efeito, embora o apego ao formalismos exacerbado seja procedimento há muito confrontado nas decisões tomadas no âmbito deste Conselho, é fato que as formalidades exigidas pelo Fisco são, em grande parte, destinadas à formulação de mecanismos de controle da regularidade do procedimento empregado na extinção do crédito tributária devidos pelo Administrado.

No caso específico, como é de amplo conhecimento, houve, durante longo período de tempo, a imposição de restrições ao uso do crédito com base no tipo de receita que estivesse a ele vinculado. Embora, a meu sentir, tais restrições tenham sido drasticamente mitigadas pelo disposto no artigo 16 da Lei 11.116/05, persistem certas particulares na forma de uso do crédito escriturado pelo contribuinte. Por exemplo, créditos vinculados às receitas de exportação, conforme inteligência do artigo 6º da Lei 10.833/03⁵ e 5º da Lei 10.637/02, podem ser utilizados para compensação com outros tributos dentro do próprio mês no qual a empresa incorreu nos gastos que deram origem a esses crédito. Já os créditos acumulados em decorrência da desoneração da receita proveniente da operações realizadas no mercado interno somente poderão ser utilizados na compensação com outros tributos ao final de cada trimestre do ano calendário⁶.

⁵ Art. 6o A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

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

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

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

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

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

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

⁶ Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - 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; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

E também não será demais lembrar que compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil definir as regras que devem ser observadas pelo Administrado no processo de apuração e utilização dos créditos no sistema da incomutividade. No caso concreto, a RFB deixou claro de que modo devem ser escriturados os créditos, conforme a seguir se lê.

IN SRF n.º 590/2005:

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

*§ 1.º. O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados **ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores.** (grifos meus)*

E não há nenhuma objeção ao reconhecimento do direito alegado pela Parte, fundamentado na previsão contida no artigo 3º, §4º, da Lei nº 10.833/03 e no artigo 1º, do Decreto nº 20.910/32. O que se exige é que se sejam observadas as formalidades definidas na legislação como instrumento de controle da apuração e utilização dos créditos escriturados, sob pena de restar o Fisco obrigado a revisar e uma enorme quantidade de informações a cada situação na qual o administrado age em desacordo com as regras estabelecidas.

O argumento de que somente em momento posterior passou a existir informação incorreta a ser retificada é absolutamente despropositado. Era exatamente em momento posterior que as informações deveriam ter sido retificadas.

E nem se fale em regra matriz de incidência das Contribuições. As particularidades de cada tributo ou contribuição não podem, como pretende a Recorrente, serem oposta a razoáveis e necessários mecanismos de controle criados pelo Órgão Fiscalizador com base em competência a ele outorgada por Lei.

A Solução de Consulta nº 35/2005, citada em sede de Recurso Voluntário como sendo favorável ao entendimento proposto pela Parte, curiosamente, na leitura que faço, professa em sentido contrário. Ainda que trate da desnecessidade de retificação da DCTF, ao mesmo tempo especifica justamente o procedimento que, em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte considera demasiadamente trabalhoso, qual seja, a compensação eletrônica do saldo credor por meio da apresentação de uma PER/DCOMP.

"8. Claro é, portanto, o significado primeiro do termo retificar, que é "corrigir". Para que a DCTF possa ser "corrigida" é preciso que ela tivesse sido entregue "errada", o que, pelo que foi descrito, não é o caso em questão. Quando a consulente entregou DCTF informando débitos sem vinculação de suspensão ou extinção, o que quer dizer prontos para execução de cobrança, assim eram eles, o que representa dizer que a declaração foi apresentada com correção, o que dispensa retificação. A apuração posterior, pelo contribuinte, de algum direito creditório ensejará o direito à compensação daqueles débitos, por opção própria

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

observadas determinadas condições, o que exigirá a entrega de uma declaração específica da compensação efetuada, apresentada eletronicamente pelo programa PER/DCOMP, cujo tratamento de homologação exigirá, posteriormente, por parte da autoridade administrativa, manifestação tanto em relação ao direito pleiteada quando à extinção de débito por essa forma. (grifos meus)

9. Diante do exposto, soluciono a presente consulta respondendo à interessada que a compensação de créditos tributários declarados como saldos a pagar na DCTF com créditos apurados em eventos supervenientes ao período de apuração daqueles créditos tributários obriga o sujeito passivo à entrega de Declaração de Compensação, sendo desnecessária a entrega de DCTF retificadora que tenha por fim informar a compensação efetuada." (grifos meus)

Por fim, no que se refere à glosa de insumos tributados à alíquota zero, a linha de defesa apresentada em sede de Recurso Voluntário evidencia que Recorrente não entendeu a razão pela qual tais gastos foram desconsiderados. O argumento de que os insumos adquiridos não tiveram a receita de sua saída beneficiada com a redução a zero da alíquota das Contribuições, atesta que, de fato, a motivação da glosa não foi compreendida pela Parte. Sendo assim, é de se esclarecer, mais uma vez, que tais glosas ocorreram não porque a receita decorrente da venda de bens fosse desonerada, mas porque os insumos adquiridos eram tributados à alíquota zero.

Quanto a isso, é incontroverso que a aquisição de bens ou insumos não tributados não gera direito de crédito no Sistema Não Cumulativo de apuração das Contribuições, como a seguir se lê.

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Pelas razões expostas, VOTO por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator