



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

Processo nº 15374.724315/2009-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-002.561 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de 23 de abril de 2014
Matéria COFINS - RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 15/11/2004

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. ÉPOCA.

Os legítimos créditos de Cofins de um determinado mês pode ser utilizado em meses subsequentes, inclusive quando apurado extemporaneamente, sem necessidade, neste caso, de alterar o valor a recolher apurado à época do lançamento feito pelo contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencido a conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó que negava provimento ao recurso. Em relação ao crédito da nafta os conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas e Paulo Guilherme Déroulède acompanharam o relator pelas conclusões. O conselheiro Gileno Gurjão Barreto apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA – Presidente e Relator.

EDITADO EM: 27/04/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes, Gileno Gurjão Barreto e Paulo Guilherme Déroulède.

Relatório

No dia 20/5/2008 a empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS transmitiu PER/DCOMP pleiteando a restituição de Cofins, paga indevidamente no dia 12/11/2004, relativo ao período de apuração de outubro de 2004, e declarando a compensação de débitos seus com o crédito pleiteado.

A Demac - RJ indeferiu o pedido da recorrente alegando que a empresa aproveitou créditos, no período de apuração de outubro/04, relativos a importações de insumos/mercadorias cujas Declarações de Importação foram registradas em períodos anteriores, conforme Despacho Decisório de fls. 455/463.

Ciente da decisão, a empresa interessada ingressou com a manifestação de inconformidade de fls. 497/508, cujas razões foram sintetizadas pela decisão recorrida nos seguintes termos:

- a) *Para o cálculo do crédito a compensar, a interessada trouxe não só os créditos de COFINS apurados em outubro de 2004, como também créditos de COFINS NÃO CUMULATIVO/ COMBUSTÍVEIS referentes a aquisições realizadas nos meses de maio, julho, agosto, setembro de 2004, tudo conforme devidamente apontado no DACON;*
- b) *A instituição e regulamentação do DACON veio com a IN SRF nº 387, de 20/01/2004. De acordo com o art. 1º da IN SRF 437/2004, as informações referentes ao segundo trimestre calendário do ano de 2004 foram autorizadas a serem prestadas até o dia 29 de outubro de 2004, vale dizer, juntamente com aquelas referentes ao DACON do terceiro trimestre calendário. Cumprindo isto, a Requerente alocou os créditos referentes aos segundo e terceiros trimestre de 2004 em um único DACON, conforme autorizado pela própria Receita;*
- c) *Por outro lado, se irregularidade há, ela é meramente formal, não impedindo o aproveitamento dos créditos indicados, desde que devidamente demonstrada sua legitimidade, tal como assim procedeu a Contribuinte, justamente porque se trata de direito inerente à própria não cumulatividade instituída pelas Leis 10.833/2003 e 10.865/2004;*
- d) *O legislador garantiu ao contribuinte o direito de buscar a apropriação direta, nos meses subsequentes, do crédito não apurado em momento pretérito, independentemente do motivo que o tenha impossibilitado de perseguí-lo no mês em que se deu sua gênese conforme se depreende da regra posta no inciso I do § 8º do artigo 3º da Lei 10.637/2002;*

- CÓPIA
- e) *Desde que o contribuinte demonstre a legitimidade do crédito, na forma como lhe é garantido pela legislação vigente, e busque seu aproveitamento no quinquídio legal, independentemente do mês em que tenha ele sido gerado, mostra-se juridicamente legítima a sua utilização para compensá-lo com débitos provenientes de períodos diversos;*
 - f) *Ao anunciar que a única via para o contribuinte garantir os seus créditos é a aquela caracterizada pela retificação do DACON relativo ao mês em que se deu a aquisição geradora do crédito, o que se vê, na verdade, é a intenção de se restringir, de forma antijurídica, os meios concedidos pela legislação para aproveitamento do crédito;*
 - g) *A apresentação do DACON não tem uma finalidade em si mesma, tratando-se, quando muito, de uma obrigação acessória que, como qualquer outra, busca viabilizar o controle das contribuições sociais. Uma vez constada a ausência de qualquer prejuízo à União, fato este facilmente possível de ser apurado no presente Auto, o que se pede, em verdade, é que o direito se sobreponha às exigências meramente formais, destituídas de amparo legal e até mesmo prático;*
 - h) *Ao contrário do anunciado pela Receita (e revelado pelas DI's ora trazidas pela Contribuinte), não foi internalizado nafta petroquímica (NCM 2710.11.41), mas sim (e apenas), nafta (NCM 2710.11.49), produto último com NCM diversa daquela que, segundo a Receita, determinaria a aplicação da Lei nº 11.196/2005;*
 - i) *Mesmo na hipótese de se considerar o produto internalizado como sendo nafta petroquímica, os créditos perseguidos pela Contribuinte dizem respeito aos custos suportados por ela quando da importação da nafta. A Lei 10.865/04 já garantia, à época das importações, a geração de créditos provenientes da aquisição e importação de insumos, dentre os quais se encontra a nafta;*
 - j) *Na prática, o que mudou com o advento da Lei nº 11.196/2005 foi a necessidade de se estabelecer tratamento diferenciado daquele que, até então, era atribuído às operações de nafta envolvendo o produtor, o importador e as centrais petroquímicas;*
 - k) *A regra constante no artigo 57 da Lei 11.196/2005, de uma forma ou de outra, jamais se aplicaria à Contribuinte justamente porque ela, ou ostenta a condição de importadora, ou de produtora da nafta, mas nunca a de central petroquímica (esta última a se utilizar do produto como matéria prima), condição que lhe foi erroneamente atribuída para fins de incidência da norma acima;*
 - l) *Constitui erro grosseiro atribuir-lhe a condição de central petroquímica para fins de incidência da regra disposta no artigo 57 da Lei 11.196/2005;*

m) Protesta pela juntada posterior de documentos complementares, bem como pela produção de outras provas que necessariamente contribuam para o melhor deslinde da questão.

Por fim, requer seja julgada procedente a manifestação de inconformidade, para fins de se atribuir efeito modificativo ao Despacho Decisório e, assim, declarar legítimo o direito à integralidade dos créditos apontados para fins de compensação efetuada, procedendo-se a devida homologação dela, tendo em vista que o crédito de COFINS alegado existe, é certo, líquido e exigível.

A 17^a Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ indeferiu a solicitação da recorrente, nos termos do Acórdão nº 12-44.912, de 04/04/2012, cuja ementa abaixo transcrevo:

COFINS NÃO-CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS.

Na apuração não-cumulativa da COFINS, os créditos a descontar devem ser calculados em relação às aquisições de insumos ou bens para revenda ocorridas no próprio mês de apuração.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ELEMENTOS DE PROVA.

A prova deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, por força do artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.

A recorrente tomou ciência da decisão de primeira instância no dia 19/06/2012, conforme Termo de Ciência de fl. 578, e, discordando da mesma, ingressou, no dia 10/07/2012, com o recurso voluntário de fls. 580/594, no qual reprisa os argumentos da manifestação de inconformidade, acima resumidos.

Na forma regimental, o recurso voluntário foi a mim distribuído.

Na sessão do dia 29/11/2012, a Turma de Julgamento resolveu converter o julgamento em diligência para a UL da RFB tomar as seguintes providências, nos termos da Resolução nº 3302-000.267:

1- providenciar, se for possível, a identificação técnica da mercadoria desembaraçada por meio das DIs nº 04/0889875-0 e 04/0890934-4 (nafta). Ou seja, se a mercadoria é nafta para petroquímica ou não. Se for necessário, a recorrente pode ser intimada a informar em que utilizou a nafta importada.

2- juntar aos autos cópia das DI nº 04/0889875-0 e 04/0890934-4;

3- informar, para cada DI relacionada nos demonstrativos de fls. 218/271, o seguinte:

3.1- mês da conclusão do desembarque da mercadoria;

3.2- mês da conclusão do desembarço aduaneiro da mercadoria;

3.3- mês em que a recorrente efetuou o registro da entrada da mercadoria no seu livro Registro de Entrada de Mercadorias.

4- prestar os esclarecimentos e juntar documentos que entender importante para o deslinde da questão;

5- dar ciência à recorrente desta Resolução e do resultado da diligência, abrindo-lhe o prazo previsto no Parágrafo Único do art. 35 do Decreto nº 7.574/11.

A diligência foi realizada e apresentado a resposta aos quesitos formulados nos seguintes termos:

Quanto aos solicitado nos itens 1 e 2 da Resolução:

Segundo declarado pela própria empresa nas DI nºs 04/08898750 e 04/08909344, cópia juntada às fls. 837/844, as mercadorias então desembaraçadas se referiam à Nafta Petroquímica. Veja-se nos campos “Dados Complementares” e “Descrição Detalhada da Mercadoria” de referidas DI a declaração da empresa nos seguintes termos: (...).

Quanto ao solicitado nos itens 3 e 4 da Resolução:

A partir dos documentos e informações fornecidas pela empresa (fls. 646/814 e 817/836) em conjunto com as informações obtidas junto ao sistema SISCOMEX, elaboramos as planilhas anexadas às fls. 845/854 do processo, nas quais se pode verificar, em relação às DI listadas às fls. 218/271, suas respectivas datas de registro no SISCOMEX, o mês de conclusão do desembarque da mercadoria importada, mês de conclusão do despacho aduaneiro, o mês em que as mercadorias foram registradas nos Livros de Entrada da empresa, o número da respectiva nota fiscal de entrada, o número do Livro e das folhas do Livro em que a entrada da mercadoria foi registrada e o respectivo Código Fiscal da Operação – CFOP utilizado pela empresa quando do registro da entrada das mercadorias. Nas referidas planilhas há a indicação ainda das DI em relação às quais a empresa não apresentou o respectivo Livro de Registro de Entrada de Mercadorias, embora tais documentos tenham sido solicitados desde 18/02/2013 no Termo de Início da Diligência Fiscal. (...)

A Recorrente tomou ciência do resultado da diligência e sobre ele se manifestou para reconhecer que houve erro material no CFOP de algumas importações e que este erro não afeta o direito pleiteado e para apresentar o Livro de Entrada das DI para as quais não tinha apresentado à Fiscalização.

Retornaram os autos para julgamento do recurso voluntário.

Voto

Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA, Relator.

O Recurso Voluntário foi admitido na sessão do dia 29/11/2012.

A empresa recorrente está pleiteando a restituição de Cofins supostamente paga a maior no dia 12/11/2004, relativa ao período de apuração de outubro de 2004.

Em síntese, alega a recorrente que no período de apuração de outubro de 2004 deixou de creditar-se da Cofins incidente na importação de insumos e mercadorias para revenda e, consequentemente, o valor recolhido da exação foi superior ao efetivamente devido.

A Demac/RJ indeferiu o pedido da Recorrente com os seguintes fundamentos:

Ocorre que, segundo disposto na legislação de regência, os créditos relativos às aquisições de bens insumos ou para revenda, sejam elas efetuadas no mercado interno ou no mercador externo, somente podem ser apurados sobre o valor das aquisições efetuadas no próprio mês de sua apuração. (art. 15 e 17 Lei 10.865/04).

[...]

Observe-se que o caput do art. 15 acima transcrito alude às pessoas jurídicas que apuram a COFINS na forma instituída pela Lei 10.833/2003 (...) art. 3º no qual foram previstas as regras gerais para apuração dos créditos a serem deduzidos da exação devida, entre elas a que determina que os créditos devem ter por base de cálculo o valor das aquisições no mês dos bens adquiridos para revenda ou para serem utilizados como insumo

[...]

Neste ponto, é preciso ainda que se diga que quando o § 2º do art. 15 da Lei 10.865/2004 dispõe que "o crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser-lhe nos meses subsequentes" não está o mesmo a possibilitar a apuração, num mês, de créditos sobre aquisições de meses passados, mas sim está a dizer que se o montante do crédito apurado sobre as aquisições efetuadas num determinado mês for superior ao valor devido da contribuição neste mesmo mês, então o saldo remanescente deste crédito poderá ser aproveitado em meses subsequentes.

De fato, em caso de apuração extemporânea de créditos, isto é, caso constatada a existência de créditos não considerados no mês de aquisição dos respectivos bens, a providência a ser tomada, para garantir a utilização dos créditos a que fizer jus o sujeito passivo, consiste, na verdade, na retificação do DACON relativo ao mês em que se deu a aquisição geradora do crédito (Manual do PIS e da COFINS, pág. 147, VI.7.19, apuração extemporânea de crédito).

Assim sendo, à luz do que dispõe a legislação de regência e mais especificamente do que dispõe o § 3º do art. 15 e o § 5º do art. 17 da Lei 10.865/2004 c/c o inciso I - do § 1º do art. 3º da Lei 10.833/2003, a primeira conclusão à que se chega é que naquela Linha 21 da Ficha 06 do DACON relativo ao mês de outubro/2004 somente poderiam ser deduzidos os créditos apurados sobre o valor das aquisições, por importação, efetuadas no mesmo mês, e não foi esse o procedimento adotado pela interessada.

Conforme se constata nas planilhas apresentadas relativamente à composição da aludida Linha 21 (fls. 209/247), a interessada deduziu da COFINS devida no mês de outubro/2004 créditos apurados sobre importações efetuadas naquele mês e sobre importações efetuadas em outros meses do mesmo ano.

Por outro lado, verifica-se ainda que a interessada deduziu na mesma Linha 21 créditos relativos às importações de nafta petroquímica (vide Planilha "C" apresentada pela interessada, fls. 214/216), quando a possibilidade de apuração e dedução dessa espécie de crédito somente passou a existir com o advento da Lei 11.196/2005 e a partir da data de produção de efeitos de seu art. 57 - qual seja, março/2006 -, o qual é a seguir transcrito:

"Art. 57. Na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de não-cumulatividade, a central petroquímica poderá descontar créditos calculados às alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, decorrentes de aquisição ou importação de nafta petroquímica.

...
Art. 132. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

...
V - a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao da publicação desta Lei, em relação ao disposto:

...
c) nos arts. 47 e 48, 51, 56 a 59, 60 a 62, 64 e 65;

E foram estas deduções indevidas de créditos relativos a outros períodos de apuração, bem como a dedução de outros valores para os quais inexistia amparo legal - os relativos à importação da nafta petroquímica -, que levaram a interessada à equivocada conclusão de que teria recolhido aos cofres públicos valor superior àquele que deveria recolher.

Apresentado Manifestação de Inconformidade, a DRJ no Rio de Janeiro – RJ manteve a decisão da Demac/RJ pelas mesmas razões, conforme se constata nos seguintes trechos do voto condutor do acórdão:

[...]

A leitura do dispositivo acima deixa claro que os créditos a serem deduzidos na apuração da contribuição devida em um determinado mês são apenas aqueles calculados em relação às aquisições, custos, despesas e encargos vinculados ao próprio mês. Na ocorrência de crédito apurado em valor superior à contribuição devida, a Lei prevê que o saldo de crédito não aproveitado no período poderá ser utilizado em períodos subsequentes. Esta situação é perfeitamente identificada no DACON, havendo campo próprio para o preenchimento da informação referente ao saldo de crédito do mês anterior (Linha 28 da Ficha 06 – Apuração dos Créditos da COFINS), que funciona como um dos possíveis ajustes ao crédito total apurado no mês (informado na linha 23), resultando no “Total de Crédito Disponível no Mês” (linha 29).

[...]

Frise-se que a controvérsia sobre a matéria ora em comento não reside na possibilidade de apuração de créditos calculados em relação à aquisição de bens importados com incidência da COFINS-Importação e do PIS-Importação, mas sim no momento de apropriação de referidos créditos.

O equívoco do contribuinte, em verdade, diz respeito ao procedimento de cálculo adotado, que consistiu na inclusão na composição da base de cálculo do crédito não-cumulativo da COFINS, valores de aquisições que ensejariam a apropriação dos créditos correspondentes, mas que dizem respeito, todavia, não ao período de referência (outubro de 2004), mas, sim, a períodos anteriores de apuração. Nesse ponto, assiste razão à decisão recorrida, que desconsiderou a inclusão de tais créditos de períodos anteriores.

[...]

Outro ponto a ser observado é que sem a regra em questão, o DACON perde totalmente a sua finalidade, qual seja, a de demonstrar e controlar a apuração mensal do PIS e da COFINS, o que, evidentemente, envolve não só a base de cálculo das contribuições devidas, mas também a base de cálculo dos créditos passíveis de dedução e seu aproveitamento. O procedimento adotado pela empresa interessada inviabiliza completamente o controle, pela Receita Federal e até mesmo pelo próprio contribuinte, de quais os custos e aquisições foram computados na apuração de créditos passíveis de dedução, pois se o contribuinte informa do DACON crédito referente a um determinado período de apuração e embute no valor apurado, créditos com origem em aquisições de insumos ou custos correspondentes a períodos diversos, corre-se o risco de uma única aquisição de bens ou insumos gerar crédito aproveitado em duplicidade podendo ser incluído em mais de um pedido de resarcimento/declaração de compensação.

No caso específico dos autos, observa-se que nos DACON's apresentados referentes ao 2º e 3º trimestres de 2004 constam também valores informados na linha 21 da Ficha 06 – “Créditos a Descontar na Importação – Cofins Paga” nas colunas relativas aos meses de maio, julho, agosto e setembro de 2004, não havendo, portanto, como se certificar se os valores glosados por terem sido indevidamente incluídos na apuração da base de cálculo dos créditos relativos a outubro de 2004 não haviam sido também apropriados nos próprios meses a que se referem ou, ainda, que venham a ser mais uma vez computados quando da apuração dos créditos relativos a meses posteriores a outubro de 2004.

As questões colocadas para julgamentos são duas: (i) a legalidade do registro e aproveitamento do crédito da Cofins, em meses subsequentes ao do registro da Declaração de Importação, devidamente informado em DACON retificador do mês de aproveitamento do crédito; e (ii) o direito ao aproveitamento do crédito da Cofins nas importações de nafta petroquímica realizadas pela recorrente, desembaraçadas por meio das DI nº 04/0889875-0 e 04/0890934-4.

A primeira questão posta em julgamento (o tempo e a forma de apurar e aproveitar crédito extemporâneo de Cofins) é por demais polêmica, à mingua de uma regulamentação das disposições contidas nas Leis nº 10.833/03 e 10.865/04 sobre o tema.

O aproveitamento do crédito da Cofins nas importações de insumos e mercadorias para revenda foi autorizado pelo art. 15 da Lei nº 10.865/2004, abaixo reproduzido.

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações

sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

I - bens adquiridos para revenda;

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

[...]

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sé-lo nos meses subsequentes. [...].

Sobre este mesmo tema, assim dispõe a Lei nº 10.833/03:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: [...]

II - 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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sé-lo nos meses subsequentes.

Como se pode constatar facilmente, as Leis nº 10.833/03 e 10.865/04 determinam que “*O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sé-lo nos meses subsequentes.*” Não diz estas leis como será realizado o aproveitamento do crédito nos meses subsequentes. Só autoriza o seu aproveitamento.

A primeira indagação relevante sobre o tema é: qual a condição necessária e suficiente para o aproveitamento de um crédito em meses subsequentes? A condição é o crédito existir e estar informado no DACON do mês de aquisição? É o crédito existir e estar informado no DACON do mês da efetiva utilização? É o crédito existir e a despesa estar regularmente escriturada nos livros contábeis e fiscais do contribuinte?

Não há resposta consensual para estas indagações.

Um outro dispositivo legal que também carece de regulamentação é o § 1º, e seu inciso I, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, abaixo reproduzido.

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:

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

Como se vê, o § 1º, e seu inciso I, acima transrito, a meu sentir, trata da **forma de apuração** do crédito e não do seu aproveitamento (tempo e forma).

Sendo a atividade administrativa tributária plenamente vinculada, exige-se uma aplicação exata na norma tributária. Quando a norma tributária é imprecisa ou ambígua dá azo a interpretações diversas, dificultando a sua aplicação, tanto por parte do Fisco como por parte dos contribuintes.

A primeira dificuldade diz respeito à expressão “*adquirido no mês*”, a que se refere o inciso I, do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03.

Nas operações mercantis (interna ou externa), a operação de compra e venda de mercadorias se prova com a nota fiscal (mercado interno) e com a fatura/invoice (mercado externo). A data da emissão desses documentos é a data da realização do negócio. Esta, no entanto, não é a única data aceita pelo Fisco Federal para o adquirente da mercadoria apurar e utilizar o crédito do PIS e da Cofins. Aliás, esta não é a data usualmente utilizada para este fim. No caso de aquisição de mercadoria no mercado interno, o Fisco Federal aceita que o crédito seja apurado e aproveitado na data em que a mercadoria entra no estabelecimento do contribuinte adquirente (esta, obviamente, não é a data da aquisição). Ou seja, o crédito é determinado no mês em que a mercadoria entra no estabelecimento do contribuinte e não no mês de sua aquisição.

A segunda dificuldade diz respeito ao aproveitamento de créditos em meses subsequentes, especificamente quando o crédito não foi apurado no mês de aquisição do insumo ou da mercadoria para revenda (crédito extemporâneo).

Pela decisão recorrida, que segue o Despacho Decisório da Demac/RJ, o crédito da Cofins só pode ser registrado e aproveitado no mês de aquisição do insumo/mercadoria. Mais precisamente, o crédito deve, obrigatoriamente, ser registrado no DACON do mês de aquisição da mercadoria/insumo, não podendo sé-lo em meses subsequentes, sob pena do DACON se tornar imprestável ao controle do referido crédito.

Supondo que esta seja a interpretação correta dos dispositivos legais que tratam do tema, duas questões, consequentes dessa interpretação, precisam ser esclarecidas no caso de o contribuinte reconhecer o crédito em mês posterior ao da aquisição: (i) está obrigado a retificar o DACON do mês de aquisição? e (ii) está obrigado a utilizar o crédito apurado no próprio mês de aquisição ou poderá fazê-lo em meses posteriores, a exemplo do mês em que reconheceu e apurou o crédito?

A resposta à primeira questão me parece ser SIM! Pelo entendimento da RFB (Demac/RJ e DRJ/RJ), constatado apuração a menor de crédito em um determinado “mês de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014

por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 27/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 11/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

aquisição”, deve o contribuinte retificar o DACON daquele mês para incluir o crédito que deixou de ser apurado e declarado.

A resposta à segunda questão me parece ser NÃO! Isto porque as Leis nº 10.833/03 e 10.865/04 (arts. 3º e 15, respectivamente), estabelecem que os contribuintes “**poderão**” descontar créditos. Não está o contribuinte **obrigado** nem a descontar o crédito e, muito menos, a fazê-lo no **próprio mês de aquisição** da mercadoria/insumo. Conseqüentemente, o “crédito não aproveitado em determinado mês”, que pode ser aproveitado nos meses subseqüentes, não é, necessariamente, o saldo apurado pelo confronto entre débitos e créditos. Basta que não tenha sido aproveitado no mês de aquisição. Só isto e nada mais.

Conseqüentemente, havendo créditos não aproveitados em um determinado mês, e apurado em meses subseqüentes, não está o contribuinte obrigado, após retificar o DACON, a pedir a restituição do que pagou a maior como a única forma de aproveitar o seu legítimo crédito, como em substância entende a RFB. Pode, como se viu, aproveitar esse crédito em períodos subseqüentes.

No caso dos autos, o cerne da lide versa sobre a inclusão e o aproveitamento, no DACON de outubro/2004, de créditos relativos às aquisições de mercadorias/insumos realizadas nos meses de maio a setembro de 2004, declarados todos no DACON de outubro 2004, quando o correto, no entendimento da RFB, seria os créditos serem declarados em seu respectivo mês de aquisição do insumo/mercadoria, ou seja, nos DACON de maio a outubro de 2004. Estes DACON deveriam ter sido retificados antes de a Recorrente apresentar o seu PER/DCOMP.

Por questão de segurança (para o Fisco e para o Contribuinte) e de controle administrativo dos débitos e créditos da Cofins não cumulativa, entendo perfeitamente racional e eficiente o procedimento adotado pela RFB de considerar que os créditos extemporâneos devem ser declarados no DACON do próprio mês de aquisição. Até aí, sem problemas.

Como acima já disse, o que não acho possível é impor ao contribuinte que ele altere o saldo a pagar (que normalmente já foi pago, como é o caso dos autos), em razão da escrituração de crédito extemporâneo, e peça a restituição do que pagou a maior por ter deixado de escrutar crédito (embora, financeiramente, seja mais vantajoso para o contribuinte, que vai receber o crédito corrigido pela Selic). Se o contribuinte não está obrigado a utilizar o crédito no mês da aquisição, e tem permissão legal para usar em meses subseqüentes, não vejo como impedir que o faça.

No presente caso, a Recorrente não retificou os DACON de maio a outubro de 2004. Só retificou o DACON de outubro de 2004 para incluir os créditos não aproveitados dos meses de maio a outubro de 2004. E o Fisco, aparentemente, não permite a retificação do DACON após a apresentação do PER/DCOMP ou, pelo menos, após o Despacho Decisório.

Em casos semelhantes, relacionados à necessidade de retificação da DCTF antes da apresentação de PER/DCOMP, entendo que não existe norma procedural condicionando a apresentação de PER/DCOMP à prévia retificação de DCTF, embora seja este um procedimento lógico. Também entendo que a DCTF (original ou retificadora) não serve para conferir, ou não, liquidez e certeza ao crédito pleiteado em PER/DCOMP. O mesmo raciocínio aplica-se ao DACON, que também não constitui o direito de repetição de indébito.

Por esta linha de raciocínio, entendo que o fato de a RFB vir a conhecer do erro material em fase posterior à apresentação regular da PER/DCOMP, inclusive por meio de DACON retificadora, não exclui o direito da Recorrente à repetição do indébito. O indébito pode existir e, existindo, tem o contribuinte direito à sua repetição, nos termos do art. 165 do CTN e na forma prescrita na IN RFB nº 600/2005.

Não resta nenhuma dúvida que nos processos envolvendo restituição o ônus da prova do direito é do contribuinte, já que lhe cabe a iniciativa e o interesse em ver reconhecido seu direito ao crédito e à compensação, se for o caso.

Pela sistemática atual, ao fazer o pedido de restituição não está o contribuinte obrigado a apresentar nenhuma prova da existência do crédito pleiteado, inclusive mediante a apresentação ou retificação de DACON. Como acima se disse, não pode a falta de apresentação de DACON retificadora (ou a sua indevida apresentação com valores de créditos de períodos anteriores, embora legítimos), por si só, ser motivo de indeferimento de pedido de restituição de Cofins paga a maior ou indevidamente.

A bem do princípio da verdade material, não há nenhum impedimento legal para o contribuinte retificar o DACON, ou produzir provas, no curso da apuração do seu suposto direito creditório. Tanto o é que ao transmitir o PER/DCOMP o contribuinte não está obrigado a apresentar as provas do direito alegado. Ele o fará quando a Autoridade da RFB o intimar para tal.

Ademais, se o DACON for prova da existência do crédito pleiteado, ele é prova indiciária, necessitando de verificações complementares para constatar-se a existência concreta do crédito pleiteado. Se essas verificações complementares não foram realizadas pela autoridade fazendária, ou se outras provas não forem oferecidas pelo sujeito passivo, não há como falar-se em existência ou inexistência de liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Afastado, portanto, um dos motivos alegado pela Demac/RJ para deferir parcialmente o pedido da recorrente (a inclusão, no DACON de outubro de 2004, de créditos de meses anteriores), deve a referida delegacia, diante das provas deste processo, e outras que julgar conveniente, apurar a liquidez e certeza do crédito pleiteado, aproveitando os créditos não utilizados pela Recorrente nos meses de maio a setembro/04, podendo condicionar sua decisão à prévia retificação dos DACON desses meses ou retificá-los de ofício.

Quanto ao direito de crédito nas aquisições de nafta petroquímica, entendo que não assiste razão à Recorrente porque referido produto estava sujeito à alíquota zero à época das importações (setembro de 2004) e não houve efetivo pagamento da exação, sendo que o crédito previsto no art. 15 da Lei 11.195/2005, independente de a Recorrente ser ou não uma central petroquímica, só alcança fatos geradores ocorridos a partir de março de 2006.

Isto posto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito de a Recorrente utilizar créditos de maio a setembro de 2004, não utilizados no mês de aquisição da mercadoria/insumo, na apuração do valor a pagar da Cofins de outubro de 2004.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Relator

Declaracão de Voto

Conselheiro GILENO GURJÃO BARRETO

Primeiramente, concordo integralmente com o voto condutor quanto à possibilidade de tomada de créditos no momento que adotado pela recorrente, pois que são créditos posteriores a agosto de 2004, quando entrou em vigor a Lei nº 10.865/04, e são créditos passados, não aqueles porventura apurados em períodos de apuração futuros, em relação ao mês dessa DACON, qual seja, outubro de 2004. Aplica-se à esses créditos a regra geral da própria Lei. Corroborado posteriormente pela IN RFB nº 1.015/2010.

Quanto à importação da Nafta, entretanto, concordo com o veredicto do voto condutor, em que pese por outras razões:

Verifico que a companhia importou a Nafta pelo código 27.10.1149, cuja descrição na NCM é Combustíveis minerais, óleos minerais e produtos de sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos; preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições.

De acordo com o ADI 34/2004:

Art. 1º A nafta petroquímica denominada "nafta normalparafina" classifica-se no código 2710.11.41 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

§ 1º A "nafta normal-parafina" não deve ser tomada como equivalente a quaisquer querosenes e pode servir à formulação de gasolina ou diesel.

§ 2º Na hipótese de servir à formulação de gasolina ou diesel, a "nafta normal-parafina" está sujeita à incidência da Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico (Cide - Combustíveis), instituída pela Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001, e regulada pela Instrução Normativa SRF nº 107, de 28 de dezembro de 2001.

Art. 2º A "parafina" é um sólido, devidamente descrito no Glossário da página eletrônica da Agência Nacional do Petróleo, classificando-se no código NCM 2710.19.99, se contiver quantidade igual ou superior a 0,75% de óleo, ou, caso contrário, no código NCM 2712.20.00.

Parágrafo único. A "parafina" referida no caput deste artigo não se destina à formulação de gasolina ou diesel, não se incluindo, portanto, no campo de incidência da Cide - Combustíveis.

Art. 3º A "normal-parafina" é um líquido, devidamente descrito no Glossário da ANP, que serve à produção de alquilbenzeno linear, empregado como matéria-prima para fabricação de detergentes biodegradáveis, classificando-se no código NCM 2710.19.19.

Art. 4º Fica Revogado o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 3, de 9 de abril de 2002.

Sobre a Nafta, pois, incide a CIDE. Não há exceção ao PIS e à COFINS importação.

A questão a que se põe é se a possibilidade de crédito existe apenas após a Lei nº 11.196/05, como pretende o Fisco, ou se anteriormente ao novo regime, fora pago o tributo e se seria possível o creditamento pelo regime geral da Lei nº 10.833/04, após a Lei nº 10.865/04. Não entendo que o marco inicial é a Lei nº 11.196/05, mas sim a Lei nº 11.033 de dezembro de 2004, inaplicável também ao caso, de outubro daquele ano, como discorreremos sobre, adiante.

A Lei nº 10.865/04, regra geral do PIS e do COFINS importação, excluía do campo de incidência do tributo apenas as seguintes circunstâncias, que não contemplavam qualquer exceção à Nafta, ou seja, sobre ela deveriam ter recaído tais tributos:

Art. 2º As contribuições instituídas no art. 1º desta Lei não incidem sobre:

I - bens estrangeiros que, corretamente descritos nos documentos de transporte, chegarem ao País por erro inequívoco ou comprovado de expedição e que forem redestinados ou devolvidos para o exterior;

II - bens estrangeiros idênticos, em igual quantidade e valor, e que se destinem à reposição de outros anteriormente importados que se tenham revelado, após o desembaraço aduaneiro, defeituosos ou imprestáveis para o fim a que se destinavam, observada a regulamentação do Ministério da Fazenda;

III - bens estrangeiros que tenham sido objeto de pena de perdimento, exceto nas hipóteses em que não sejam localizados, tenham sido consumidos ou revendidos;

IV - bens estrangeiros devolvidos para o exterior antes do registro da declaração de importação, observada a regulamentação do Ministério da Fazenda;

V - pescado capturado fora das águas territoriais do País por empresa localizada no seu território, desde que satisfeitas as exigências que regulam a atividade pesqueira;

VI - bens aos quais tenha sido aplicado o regime de exportação temporária;

VII - bens ou serviços importados pelas entidades benfeitoras de assistência social, nos termos do § 7º do art. 195 da Constituição Federal, observado o disposto no art. 10 desta Lei;

VIII - bens em trânsito aduaneiro de passagem, accidentalmente destruídos;

IX - bens avariados ou que se revelem imprestáveis para os fins a que se destinavam, desde que destruídos, sob controle aduaneiro, antes de despachados para consumo, sem ônus para a Fazenda Nacional; e

X - o custo do transporte internacional e de outros serviços, que tiverem sido computados no valor aduaneiro que serviu de base de cálculo da contribuição.

XI - valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido à pessoa física ou jurídica a título de remuneração de serviços vinculados aos processos de avaliação da conformidade, metrologia, normalização, inspeção sanitária e fitossanitária, homologação, registros e outros procedimentos exigidos pelo país importador sob o resguardo dos acordos sobre medidas sanitárias e fitossanitárias (SPS) e sobre barreiras técnicas ao comércio (TBT), ambos do âmbito da Organização Mundial do Comércio - OMC. (Inciso com redação dada pela Lei nº 12.249, de 11/6/2010)

Parágrafo único. O disposto no inciso XI não se aplica à remuneração de serviços prestados por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida ou beneficiada por regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e

24 - A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Parágrafo único com redação dada pela Lei nº 12.249, de 11/6/2010)

A própria Lei, no entanto, trouxe a tributação à alíquota zero, com a seguinte redação:

“e) nafta petroquímica, código 2710.11.41 da NCM;”

E apenas em dezembro surgiu o art. 17 da Lei nº 11.033/04 que previu:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Ora, estando no caso o produto sujeito à alíquota zero na ocasião, ainda não vigente o art. 17 que passou a garantir a manutenção dos créditos vinculados (ainda que no caso se pudesse discutir ainda assim sobre a sua existência no caso dos monofásicos), é certo que não havia previsão a essa manutenção, exceto, se o contribuinte comprovasse ter pago, ainda que incorretamente tais valores, sem beneficiar-se da alíquota zero, o que não consta dos autos.

Assim sendo, aplicável a regra anterior, a da Lei nº 10.833/03, justamente na redação trazida pela própria Lei nº 10.865/04, ao emendar seu art. 3º, § 2º.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

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. (Parágrafo com redação dada pela Lei nº 10.865, de 30/4/2004)

Isso posto, entendo que nesse aspecto não cabe razão à recorrente.

É como voto

(assinado digitalmente)

GILENO GURJÃO BARRETO