



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.721744/2016-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.245 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de março de 2023
Recorrente DOMMO ENERGIA S.A EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO NO
DACON.

A apuração extemporânea de créditos só admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon. A apuração de crédito somente pode abranger créditos relativos a aquisição relativa aquele período de apuração, conforme expressa disposição legal.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. APURAÇÃO DEPOIS DA BAIXA. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a apuração do crédito de que trata as normas de regência e específicas de apuração dos créditos para a Contribuição para o PIS e Cofins, após a alienação do bem, dado não existir o aproveitamento econômico do bem na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, bem como não existir possibilidade de depreciação de um bem após sua efetiva baixa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fabio Martins de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Walker Araujo, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Fabio Martins de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que, manteve parcialmente a glosa dos créditos apurados pela Recorrente atinente a crédito extemporâneo e dos encargos de depreciação, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO NO DACON.

A apuração extemporânea de créditos só admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon. A apuração de crédito somente pode abranger créditos relativos a aquisição relativa aquele período de apuração, conforme expressa disposição legal.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. APURAÇÃO DEPOIS DA BAIXA. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a apuração do crédito de que trata as normas de regência e específicas de apuração dos créditos para a Contribuição para o PIS e Cofins, após a alienação do bem, dado não existir o aproveitamento econômico do bem na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, bem como não existir possibilidade de depreciação de um bem após sua efetiva baixa.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

Os julgados, mesmo quando administrativos, e a doutrina somente vinculam os julgadores administrativos de Primeira Instância nas situações expressamente previstas nas normas legais.

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Em sede recursal, a Recorrente, em síntese apertada, reproduz suas razões de defesa, alegando que é desnecessário realizar a retificação das declarações anteriormente apresentada para aproveitamento de crédito extemporâneo e, em relação aos encargos de depreciação, o direito ao crédito independe do ativo imobilizado da Recorrente integrar ou não o patrimônio da empresa. Por fim, alega que houve mudança de critério jurídico tendo em vista o contido na Solução de Consulta Disit nº 172/2012 e que fora alterada pela Consulta Cosit nº 99.081/2017. Adicionalmente, pede aplicação do artigo 24, do LIDB.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, posto que a apresentado dentro do prazo legal de 30 (trinta) dias. Contudo, conheço-o parcialmente, considerando que o pedido de aplicação do artigo 24, do LIDB foi realizado apenas em sede recursal, tratando de matéria preclusa, a teor do artigo 17, do Decreto nº 70.235/72.

Desta feita, conheço parcialmente do recurso voluntário interposto pela Recorrente.

1 – Glosa de Créditos Extemporâneos

Nos termos do Despacho Decisório, constatasse que fiscalização glosou créditos que o manifestante havia aproveitado sob as rubricas bens e serviços utilizados como insumos e bens para revenda, de forma extemporânea. Pontuou ter verificado que tais aquisições foram realizadas em meses anteriores ao trimestre fiscalizado e que os artigos 3º, § 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 permitem apenas a apuração de crédito sobre o valor dos itens “adquiridos no mês”.

No entendimento da autoridade fiscal, o §1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 determina que os créditos no regime da não-cumulatividade devem ser apurados mensalmente, mediante a aplicação da alíquota sobre o valor dos bens adquiridos no mês ou sobre o valor das despesas incorridas no mês, condicionando o cálculo dos créditos aos respectivos períodos de apuração, para que a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro do período específico da geração do crédito.

A empresa defende a validade dos créditos extemporâneos, por estar prevista na legislação a possibilidade de utilização de valores extemporâneos, art. 3º, § 4º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Sobre isso, entendo que o direito a crédito de PIS/COFINS não-cumulativo em período anterior, o qual não foi aproveitado na época própria, prescinde da necessária retificação do DACON e da DCTF, ou de eventual comprovação de não utilização do crédito.

Isto porque, tal medida é essencial para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados no DACTON original e principalmente para que os saldos de créditos do DACTON dos meses posteriores à constituição possa ser evidenciado, propiciando, assim, a conferência da não utilização dos créditos em períodos anteriores.

Nesse sentido, transcrevo o entendimento manifestado na Solução de Consulta nº 73, de 2012: *SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº- 73, DE 20 DE ABRIL DE 2012 ASSUNTO: Contribuição para o PIS*

EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACTON E DCTF. É exigida a entrega de DACTON e DCTF retificadoras quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da Contribuição para o PIS. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, e seu § 4º; IN RFB nº 1.015, de 2010, art. 10; ADI SRF nº 3, de 2007, art. 2º; PN CST nº 347, de 1970.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº- 73, DE 20 DE ABRIL DE 2012 ASSUNTO: Contribuição para o PIS

EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACTON E DCTF. É exigida a entrega de DACTON e DCTF retificadoras quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da Contribuição para o PIS. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, e seu § 4º; IN RFB nº 1.015, de 2010, art. 10; ADI SRF nº 3, de 2007, art. 2º; PN CST nº 347, de 1970.

Outro não é o entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de que o aproveitamento de crédito extemporâneo prescinde de retificação da DACTON e DCTF, a saber:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de créditos extemporâneo no sistema não-cumulativo de apuração das Contribuições requer que sejam observadas as normas editadas pela Receita Federal, as quais exigem a retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACTON sempre que forem apurados novos débitos ou créditos ou aumentados ou reduzidos os valores já informados nas Declarações original. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem. (9303-009.738)

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACTON. 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. (Acórdão 3403-003.078)

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. (Acórdão 3403.002.717)

Nestes termos, correta a decisão de piso, cujas razões adoto como causa complementar de decidir:

Quanto à apuração extemporânea, a forma de apuração alegada pela interessada não encontra respaldo legal. Além disso, impossibilita o controle de sua utilização, uma vez que não apropriou o crédito no período em que incorreu e meses depois, afirma que não se utilizou do crédito à época devida.

A Lei nº 10.637/2002 em seu art. 3º, §1º assim dispõe:

§ 1º 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 10.865, de 2004)

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

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do **caput**, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

Verifica-se que a determinação do crédito se dará sobre as aquisições no mês e os custos e despesas ou encargos incorridos no mês. Não há permissão na legislação para determinação de crédito utilizando-se de aquisições, custos ou despesas ou encargos de períodos anteriores.

Os créditos devem ser apurados nos períodos em que incorridos e se não utilizados, podem ser utilizados em períodos posteriores, e em alguns casos, podem ser objeto de ressarcimento ou compensação, de acordo com a legislação.

O crédito apurado e não descontado em um determinado mês poderá ser descontado em meses subsequentes. Dessa forma, se remanescer crédito após o desconto no período de apuração, o contribuinte poderá utilizá-lo em meses subsequentes.

Contudo, não é esta a situação. Leia-se o contido no item 7 do Termo Fiscal acima referido:

A utilização de créditos extemporâneos, ou seja, tomar créditos calculados sobre **aquisições anteriores ou posteriores ao período de apuração**, não pode ser admitida por contrariar a legislação (...) (g.n.)

Assim, a contribuinte deixou de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixou de apropriá-los.

Neste caso seria necessário retificar o DACON relativo ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração. A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os DACON.

Após a retificação da DACON, se remanescer crédito, este poderá ser utilizado para dedução da contribuição devida em períodos subsequentes.

A Instrução Normativa SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, dispõe que:

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.

§1º **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.

[...]

§4º **A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador**, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, **deverá apresentar, também, DCTF retificadora.**

[...] (sem os destaques no original)

Assim, para efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores deve ser efetuado mediante retificação do DACTON e da DCTF.

Deve-se salientar que a apuração de créditos, bem como a retificação de declarações, relativos a períodos de apuração anteriores, deve respeitar o prazo decadencial de cinco anos.

A solução de consulta nº 215/2009 da DISIT 9ªRF, conforme ementa abaixo transcrita a DISIT entendeu pela necessidade de retificação das declarações:

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE, EM REGRA, DE COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. ALTERAÇÃO DE CRÉDITOS. SOMENTE EM DACTON.

Os créditos da Contribuição para o PIS/PASEP relativos ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, que não forem aproveitados no mês em que foram gerados não podem ser compensados com outros tributos ou ressarcidos, mas apenas aproveitados em períodos subsequentes, exceto no caso de créditos vinculados a receitas de exportação ou a vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência. **É possível a alteração dos créditos relativos a determinado período, desde que haja a entrega de Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) e de Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTF) retificadoras, quando será realizado novo balanço de créditos.(grifado)**

Da mesma forma, se os fatos não forem passíveis de constar no Dacon, pela sua extinção a partir de 2014 (Instrução Normativa RFB nº 1441, de 20 de janeiro de 2014) devem ser alterados no EFD - Contribuições do próprio período dos créditos apurados e se não utilizados, podem ser utilizados em períodos posteriores.

Conforme já devidamente detalhado pelo Auditor-fiscal da Receita Federal no Despacho Decisório, consta no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, tema relativo ao SPED, na internet no endereço sped.rfb.gov.br/arquivo/download/1761, nota explicativa que vai ao encontro do decidido no ato administrativo e de encontro ao entendimento esposado pela Interessada, confira-se:

“83) Como informar um crédito extemporâneo na EFD-CONTRIBUIÇÕES? O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido às condições previstas na Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012, a PJ deverá detalhar suas operações através dos registros 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (Cofins). Em relação aos procedimentos a serem adotados pela empresa, para o registro

de créditos de períodos anteriores à obrigatoriedade da EFD - Contribuições, ainda não apurados, devem ser adotados os seguintes procedimentos:

1. Retificar o Dacon do correspondente período de apuração, para constituir os créditos decorrentes de documentos não considerados na apuração inicial. Os saldos de créditos dos Dacon dos meses posteriores a constituição do crédito devem ser retificados para evidenciar o novo crédito.
2. Escriturar na EFD - Contribuições, a partir do mês em que for transmitido o Dacon retificador, a demonstração dessa disponibilidade de créditos, nos registros 1100 (PIS/Pasep) e 1500 (Cofins);
3. Retificar a DIPJ, para ajustar o custo/despesa considerado na apuração do lucro líquido, caso os documentos fiscais não considerados na apuração de crédito no Dacon original tenham sido computados pelo seu valor bruto;
4. Retificar a DCTF, caso seja apurado valor suplementar de PIS, Cofins, IRPJ e de CSLL a recolher, decorrente do ajuste referido nos itens acima. “

Assim sendo, rejeita-se a alegação quanto à apuração extemporânea.

Portanto, considerando que não houve retificação do DACTON, tampouco prova de não utilização do crédito pleiteado, a manutenção da glosa, é medida que se impõe.

2. Depreciação de bens baixados

A Fiscalização glosou os créditos apurados pela Recorrente, por entender que há vedação expressa que impede a tomada de créditos de encargos de depreciação após a alienação do bem, a saber:

33.A apuração de créditos sobre encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado após a sua baixa é vedada pela legislação conforme demonstrado na Solução de Consulta da Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil nº 99.081, de 22 de junho de 2017, que reproduzimos integralmente a seguir:

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. APURAÇÃO DEPOIS DA BAIXA. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a apuração do crédito da Cofins de que trata o inciso VI do caput do art. 3º e o § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, após a alienação do bem ou qualquer outra forma de baixa do bem do ativo imobilizado, dado não haver o aproveitamento econômico do bem na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, bem como não haver possibilidade de depreciação de um bem após sua efetiva baixa do ativo imobilizado.

Vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 6, de 13 de junho de 2016, publicada no DOU de 29 de junho de 2016.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso VI, §1º, III, e §14.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. APURAÇÃO DEPOIS DA BAIXA. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a apuração do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep de que trata o inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o § 14 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, após a alienação do bem ou qualquer outra forma de baixa do bem do ativo imobilizado, dado não haver o aproveitamento econômico do bem na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, bem como não haver possibilidade de depreciação de um bem após sua efetiva baixa do ativo imobilizado.

Vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 6, de 13 de junho de 2016, publicada no DOU de 29 de junho de 2016.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso VI, §1º, III; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, §14 e art. 15, inciso II.

Nos termos do inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o § 14 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, infere-se que o legislador condicionou o crédito de encargos de depreciação 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. Logo, aquilo que não estiver incorporado no ativo imobilizado não pode gerar crédito.

Portanto correta a decisão de piso que assim se pronunciou:

Na fiscalização levada à efeito, o Auditor-fiscal constatou que a Interessada contabilizou e se apropriou de créditos relativos à depreciação de bens que outrora estavam incorporados ao ativo imobilizado, mas que foram baixados.

Tal constatação foi confirmada pela Contribuinte, mas que trouxe alegações sobre a possibilidade de apurar créditos de um bem que não integrava mais o ativo imobilizado por ter sido baixado.

Nas suas alegações, a Interessada aduz que suas atividades são específicas e trazem consigo variáveis que a diferenciam das demais contribuintes, permitindo se apropriar de tais encargos, mormente nesta passagem:

Assim, os agentes que atuam nesse mercado optam por um dos regimes contábeis internacionalmente reconhecidos pela indústria para registrar os dispêndios incorridos nas fases de exploração e produção, quais sejam: successful efforts ou full cost, uma vez que tais métodos são aqueles majoritariamente aceitos pela prática internacional para registro das operações praticadas pelas empresas que atuam nesse setor específico. Mesmo que a Interessada tenha a seu dispor formas variadas de registrar os dispêndios incorridos em qualquer fase de exploração ou produção, qualquer opção que seja deve observar as normas tributárias vigentes e aplicáveis ao caso concreto.

O que se verifica na legislação de regência, é que quanto aos bens do ativo imobilizado deve ocorrer o aproveitamento econômico do bem na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços para o crédito da depreciação.

Se o bem não mais estiver compondo o acervo imobilizado, existe óbice legal à apropriação da depreciação, obviamente pela inexistência do bem, e, consequentemente, aproveitamento de crédito para a apuração da Contribuição para o PIS ou a Cofins.

Ademais, apesar da interessa arguir que as decisões administrativas não se aplicam ao caso, vislumbra-se e se constata que é exatamente o caso em tela que a Solução de

Divergência Cosit nº 6, de 13 de junho de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 29/06/2016 trata, ou seja, não existiria possibilidade apropriação de créditos de depreciação de um bem, qualquer que tenha sido a forma de baixa. Confira-se excertos do ato citado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE . MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. APURAÇÃO DEPOIS DA ALIENAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a apuração do crédito de que trata o § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, após a alienação do bem, dado não haver o aproveitamento econômico do bem na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, bem como não haver possibilidade de depreciação de um bem após sua efetiva alienação.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso VI, § 1º, III, e § 14.

(...)

9. Inicialmente, cabe ressaltar que as disposições do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, cogentes à Cofins, bem como à Contribuição para o PIS/Pasep, por força do inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, constituem apenas regras especiais aplicáveis à apuração do crédito previsto no inciso VI do caput do mencionado art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e seu homólogo na Lei nº 10.637, de 2002, conforme fica evidente no texto do próprio § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 ("Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo").

10. Assim, as regras gerais constantes do inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e da Lei nº 10.637, de 2002, devem ser aplicadas conjuntamente com as regras específicas estabelecidas pelo § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Nesse contexto, deve-se destacar que, conforme o texto do inciso em análise, os bens devem ser utilizados na "locação a terceiros", na "produção de bens destinados à venda" ou na "prestação de serviços", para que possam gerar direito de creditamento.

11. Daí, constata-se inexoravelmente que com a alienação do bem não há mais o seu aproveitamento econômico pela pessoa jurídica alienante nas atividades de locação a terceiros, produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços, o que, por si só, inviabilizaria a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a bem alienado.

(...)

Conclusão

14. Em face do exposto, soluciona-se a representação de divergência afirmando-se que depois da alienação dos bens não há como se cogitar de apuração de créditos fundada no § 14 do art. 3º c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003 dado não haver o aproveitamento econômico do bem na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, bem como não haver possibilidade de depreciação de um bem após sua efetiva alienação.

No mesmo sentido, transcreve-se excerto e a conclusão contida na Solução de Consulta da Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil nº 99.081, de 22 de junho de 2017:

13. Portanto, a resposta aos questionamentos da consultante (parágrafo 6º, "i" e "ii") é de que para que haja o direito ao creditamento da Cofins não basta a incorporação ao ativo imobilizado dos itens relacionados no inciso VI do caput do art. 3º, e no § 14 do art. 3º

da Lei nº 10.833, de 2003; é ainda necessário que os itens tenham a destinação estabelecida nesses dispositivos. Em ambas as hipóteses a base de cálculo dos créditos é a depreciação (normal ou acelerada), e não há como se falar de depreciação ou de amortização de um bem depois de sua alienação, ou de qualquer outra forma de baixa. Assim, após a alienação ou qualquer outra forma de baixa desses itens do ativo imobilizado, não haverá direito ao creditamento previsto no inciso VI do caput do art. 3º, e no § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Tal entendimento é extensível à Contribuição para o PIS/Pasep.

Conclusão

14. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consultante que é vedada a apuração do crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep de que tratam o inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, o inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e o § 14 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, após a alienação do bem ou qualquer outra forma de baixa do bem do ativo imobilizado, dado não haver o aproveitamento econômico do bem na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, bem como não haver possibilidade de depreciação de um bem após sua efetiva baixa do ativo imobilizado.

Advirta-se que a decisão acima citada tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria, inclusive quanto às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ.

Assim, não há como se falar em depreciação ou amortização de um bem depois de sua baixa, isto é, depois que não mais integra o patrimônio da pessoa jurídica e que não mais existe o seu aproveitamento econômico.

Nestes termos, correta a glosa.

3. Da mudança de critério jurídico

A Recorrente alega que houve mudança de critério jurídico por parte da fiscalização ao aplicar uma SC posterior aos fatos geradores que originaram apuração do crédito pleiteado nestes autos, a saber:

O período em discussão nestes autos é o **1º Trimestre de 2014**, sendo que as despesas decorrentes das baixas, as quais geraram os créditos de PIS/COFINS, ocorreram no ano de 2014, quando houve a tomada dos créditos, não podendo, por óbvio, ser aplicado **entendimento do ano de 2017**, que reverteu a interpretação anterior da Receita Federal do Brasil vigente desde setembro/2012 e aplicável à época dos fatos geradores, a qual era em sentido contrário ao atual, ou seja, **favorável a RECORRENTE**.

No caso em tela, não se trata somente de discussão acerca aplicação ou não das Soluções de Consulta, mas sim de que não pode ser utilizado **o entendimento recente da Receita Federal do Brasil - ano de 2017 -, por meio da Solução COSIT nº 99.081/2017, vinculando à ora RECORRENTE com relação a créditos tomados no ano de 2014, ou seja, anteriores à própria vigência da sobredita Solução de Consulta!**

Encampar o entendimento para o ano de 2014 (período em que foram apurados os créditos pela RECORRENTE) a partir da aplicação de Solução de Consulta publicada no ano de 2017 e que modificou entendimento que vinha prevalecendo desde o ano de 2012, significa malferir o **artigo 146, do CTN**, que veda a aplicação retroativa (a fatos geradores passados) de entendimento que encampa mudança do critério jurídico que até então vinha prevalecendo.

Não vejo hipótese de infringência ao artigo 146, do CTN, como alegado pela Recorrente.

Isto porque, a fiscalização não motivou a glosa dos encargos de depreciação com fundamento na SC de 2017, mais pela vedação contida na Lei nº 10.833/2003. É o que se extrai do trecho destacado no Despacho Decisório:

A apuração de créditos sobre encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado após a sua baixa é vedada pela legislação conforme demonstrado na Solução de Consulta da Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil nº 99.081, de 22 de junho de 2017

Ao contrário do que interpretou a Recorrente, a SC foi citada como fonte de pesquisa de matéria já analisada pela administrativa que, veio apenas robustecer o fundamento para glosar os créditos apurados pela Recorrente.

Assim, não há que falar em mudança de critério jurídico.

No mais, adoto as razões da decisão recorrida para refutar os demais argumentos suscitados pela Recorrente.

A Interessada alega que ocorreu a mudança do critério jurídico na glosa relativa ao crédito de depreciação do bem baixado, tendo em vista o contido na Solução de Consulta Disit nº 172/2012 e que fora alterada pela Consulta Cosit nº 99.081/2017.

Inicialmente, destaca-se que ambas as soluções de consultas citadas pela Interessada não foram por ela requerida, fato que não a beneficia, pois a solução de consulta somente alcança a consultante do processo quanto aos fatos e períodos requeridos nas indagações levadas à RFB.

Além disso, a decisão contida no Mandado de Segurança nº 021502507.2017.4.02.5101, citado pela Manifestante, também não a beneficiaria, tendo em vista que não foi por ela proposto, uma vez que a referida decisão obriga somente as partes participantes. Se a Interessada fosse a impetrante, esta matéria seria definitiva no âmbito administrativo, tendo em vista a supremacia das decisões judiciais às administrativas.

Dito isto, entende-se que a Solução de Consulta nº 172/2012 somente alcançou, na sua vigência, a consultante da referida consulta.

A aplicação do critério que a Contribuinte aduz somente seria possível na revisão do lançamento, ato administrativo que constitui/formaliza o crédito tributário (art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN)). De certa forma, poderia ser aplicável, *mutatis mutandis*, ao despacho decisório.

Adverte-se que existem critérios objetivos para a revisão dos atos administrativos que vinculam a atividade fiscal, os quais não estão sujeitos a revogação. Nestes termos, o lançamento (a que se refere o CTN) ou outro ato administrativo que contém a dita vinculação do Auditor-fiscal somente pode ser revisto sob determinados pressupostos.

Assim, o ato administrativo regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I – impugnação do sujeito passivo;

II – recurso de ofício;

III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos

no art. 149.

Verifica-se que nesta possível alteração, o art. 146 do CTN proíbe a aplicação retroativa da alteração de critério jurídico que tenha sido empregado no ato. Contudo, para que se possa vislumbrar a possibilidade desta alteração, faz-se necessário identificar alguns pressupostos no ato contido no artigo citado: lançamento tributário (ato administrativo); identidade de sujeito passivo;

III. revisão lato sensu da retificação ou suplementação do contido no ato administrativo original; e

IV. modificação de critério jurídico.

Assim, na ausência do ato administrativo, não se pode aplicar o artigo 146 do CTN, como quer a Interessada, porquanto não há como falar em critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento ou do teor do ato administrativo.

Neste sentido, Alberto Xavier (XAVIER, Alberto. Do Lançamento no Direito Tributário brasileiro. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005) fundamenta esse pressuposto na alusão à identidade de sujeito passivo, referindo-se ao artigo 146:

"(...) o artigo pressupõe que, antes da modificação operada nos critérios jurídicos, tenha sido previamente praticado um ato individualizado de lançamento, caso contrário não se justificaria a referência a "um mesmo sujeito passivo" (p. 277).

O ato administrativo deve ter a identidade de sujeito passivo, isto é, outros sujeitos passivos não podem invocar tal regra para impugnar autuações, pretendendo que lhes seja aplicado critério jurídico que a mesma ou outra autoridade fiscal utilizou anteriormente.

este sentido julgado de 03/05/2011 do STJ, 2ª Turma, EDcl no REsp 1.174.900, rel. min. Mauro Campbell Marques:

"O impedimento de aplicação de novo critério jurídico, nos termos do artigo 146, é invocável tão somente pelo mesmo sujeito passivo em relação ao qual outro lançamento já tenha sido efetuado. Desse modo, em relação a outros sujeitos passivos, não há que se falar em proibição de se alterar os critérios jurídicos adotados pela autoridade no exercício do lançamento. Isso porque, no caso, não se trata de alteração de critérios jurídicos, mas sim da realização de lançamento dirigido a outro contribuinte, responsável pelo pagamento do tributo". (excerto da ementa)

Como se viu, além de envolver o mesmo sujeito passivo, faz-se necessário que sejam os mesmos fatos impositivos, pois se trata de uma retificação ou suplementação do primeiro ato administrativo.

Impende ressaltar que o termo "modificar o critério jurídico" significa reconhecer um erro de direito no ato administrativo ou lançamento originário, isto é, somente no próprio ato (despacho decisório ou lançamento) poderia ocorrer a mencionada modificação do critério jurídico.

Tal situação não ocorreu neste caso, tendo em vista que o Despacho Decisório combatido não foi modificado, isto é, retificado em qualquer ponto, mas encaminhado à Interessada - para exercer o contraditório e a ampla defesa - e a esta Instância de Julgamento na sua essência original.

Melhor compreensão está contida no Manual de direito financeiro e de direito tributário de Luiz Emygdio F Rosa Junior, 18ª.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, , p.594:

“(…) o objetivo do legislador ao estabelecer a norma contida no art. 146 do CTN foi vedar a alteração do lançamento quando a Administração no lançamento anterior praticou erro de direito, adotando critério jurídico equivocado, ainda que a nova interpretação decorra de decisão administrativa ou judicial. (...) Tal mudança de critérios jurídicos não pode alcançar fatos geradores já ocorridos para maior segurança do contribuinte, e porque um dos efeitos mais importantes do fato gerador é fixar o regime jurídico da tributação”.

Diante da definição de "mudança de critério jurídico" e os sujeitos participantes dos processos citados, consultantes, impetrantes e a Manifestante, além de não ter ocorrido qualquer retificação no Despacho Decisório, constata-se ser impossível a caracterização trazida nos argumentos da Contribuinte.

Diante do exposto, voto por conhecer de parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.