



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10183.724649/2011-33  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-010.913 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de agosto de 2021  
**Recorrente** SPERAFICO DA AMAZONIA SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO DE CRÉDITOS.

O aproveitamento de créditos extemporâneos da não-cumulatividade da COFINS deve ser realizado no período de apuração em que for realizada a aquisição do bem ou a contratação do serviço prestado, referentes a cada trimestre.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes - Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Semíramis de Oliveira Duro, Juciléia de Souza Lima e Marco Antonio Marinho Nunes (Presidente em Exercício). Ausentes o conselheiro José Adão Vitorino de Moraes e a Conselheira Liziane Angelotti Meira, substituída pelo Conselheiro Carlos Delson Santiago e pelo Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes.

**Relatório**

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo do pedido eletrônico de ressarcimento - PER nº 02259.54012.150607.1.1.09-5065, relativo ao crédito de Cofins vinculado às receitas de exportação do 4º trimestre de 2006, que solicita o valor de R\$ 4.167.949,00.

O processo trata, também, das declarações eletrônicas de compensação (Dcomp) nº (...) que se utilizaram do crédito solicitado no mencionado pedido de ressarcimento, bem como do Pedido de Cancelamento de nº 27000.18240.070211.1.8.09-2340 que solicita a extinção da per/dcomp de nº 25627.29625.100209.1.3.09-0822.

O pleito da interessada (PER e Dcomp vinculadas) foi analisado pela unidade de origem, Delegacia da Receita Federal do Brasil em Cuiabá, a qual emitiu, em 29/12/2011, o Despacho Decisório nº 2472 – DRF-CBA (que a partir dessa citação é denominado simplesmente Despacho Decisório), o qual:

- reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 678.664,71;

- homologou, em parte, a declaração de compensação de nº 39933.71406.280408.1.7.09-3947, até o limite do direito creditório reconhecido (R\$ 678.664,71);

- não homologou todas as outras declarações de compensação vinculadas ao pedido de ressarcimento; e

- admitiu o Pedido de Cancelamento de nº 27000.18240.070211.1.8.09-2340 que solicitou a extinção da per/dcomp de nº 25627.29625.100209.1.3.09-0822.

Consoante o relatado em referida decisão administrativa o reconhecimento parcial do direito creditório solicitado ocorreu porque a autoridade *a quo*, ao realizar a análise dos créditos informados no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon) do período, efetuou ajustes de acordo com as planilhas juntadas ao processo (referentes ao 4º trim-2006).

Relata a fiscalização (conforme o tópico *Dos Ajustes Efetuados*) que não houve glosa de custos e despesas, mas que efetivou ajustes nos créditos extemporâneos e nos índices utilizados para o rateio dos custos, despesas e dispêndios comuns, vinculados às receitas auferidas pela empresa.

Em relação ao primeiro ponto diz que “*Os ajustes efetuados prendem-se ao fato de que o contribuinte ao fazer seus pedidos de ressarcimentos acabou considerando ajustes positivos desde o ano de 2004 até março de 2006 referente a aquisição de mercadorias e/ou insumos de pessoas jurídicas e pessoas físicas.*”. Sustenta, em síntese, que o crédito extemporâneo das contribuições não cumulativas, do PIS/Pasep e da Cofins, somente pode ser aproveitado nas competências (períodos de apuração) relativas aos fatos que lhes deram causa, ou seja, que o crédito até pode ser aproveitado posteriormente, mas que é necessário que o pedido a ele relativo seja efetuado em relação ao trimestre de geração deste mesmo crédito.

Já em relação ao segundo ponto, argumenta que o índice de rateio foi corrigido porque a contribuinte não havia considerado algumas receitas.

A interessada foi cientificada do despacho decisório em 20/01/2012 e apresentou, em 22/02/2012, manifestação de inconformidade, cujo conteúdo é resumido a seguir.

Inicialmente, após um breve relato dos fatos, a interessada alega, preliminarmente, a tempestividade da manifestação de inconformidade apresentada sob o argumento de que a apresentação ocorreu dentro do prazo legal de 30 (trinta) dias.

Na sequência, na defesa do mérito, tópico “*III.1. Do Direito da Manifestante ao Crédito de Cofins Não-Cumulativo – Exportação*”, a contribuinte contesta o entendimento da fiscalização relativo aos créditos extemporâneos e afirma, categoricamente, que a autoridade fiscal reconheceu o direito ao crédito da manifestante. Argumenta que o posicionamento fiscal é absolutamente contrário às disposições contidas na lei (Lei nº 10.637/2002 - PIS e nº 10.833/2003 – Cofins), uma vez que a apuração da não cumulatividade das contribuições é realizada pelo método subtrativo indireto e que o direito ao crédito nasce com a apuração do saldo credor. Defende, também, consoante entendimento do Superior Tribunal de Justiça (reproduzido na peça de defesa), que esse saldo credor está sujeito ao prazo prescricional previsto no Decreto nº 20.910/32 e não ao prazo apontado nos artigos 168 e 165 do Código Tributário Nacional, pois não se trata de restituição de pagamento indevido ou a maior do que o devido, mas sim de apuração de crédito pelo contribuinte. Diz, por fim, que os créditos pleiteados são decorrentes de aquisições de insumos destinados à fabricação de produtos para exportação, relativas às aquisições realizadas entre agosto de 2004 e abril de 2006, os quais foram informados, via ajustes positivos, no Dacon de dezembro de 2006.

Noutro tópico, denominado “*III.I.I. Do Correto Procedimento da Manifestante*”, a interessada argumenta que as aquisições (informadas de forma extemporâneas) conferem o direito ao crédito da contribuição. Nesse sentido apresenta o anexo III, “*Planilha dos Ajustes Positivos Realizados pelo Contribuinte*”, bem como, algumas das mais de 9.000 (nove mil) notas fiscais a que o Auditor Fiscal teve acesso (Anexo IV – Notas Fiscais).

No tópico intitulado “*III.I.II. Dos Ajustes Positivos na Dacon*” a manifestante argumenta que o aproveitamento do crédito extemporâneo foi realizado de acordo com o texto legal (art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) e, também, dentro do prazo prescricional de 5 (cinco) anos. Ademais, argumenta que o direito ao crédito nasce no momento de aquisição dos insumos e/ou mercadorias e que a apropriação pode ser realizada em momento posterior.

Já no tópico designado “*III.I.III Da Inexistência de Procedimento Específico para a Utilização de Créditos Extemporâneos*” a contribuinte pugna pela aceitação do procedimento adotado (relativo aos créditos extemporâneos), com o argumento de que ele, à despeito da defesa da fiscalização, respeita os art. 21 e 22 da Instrução Normativa nº 600/2005.

Nesse sentido, diz que o alegado “erro” de procedimento não pode ser justificado com base nos artigos mencionados, uma vez que solicitou o seu direito ao crédito exatamente como o previsto em referidos dispositivos. Adverte que a existência de outro procedimento (para realizar a apropriação dos créditos) não lhe extirpa o direito ao crédito. Ademais, acrescenta que a exigência da autoridade tributária lhe ocasiona prejuízo inestimável enquanto que o procedimento adotado pela empresa, por outro lado, não traz qualquer prejuízo ao fisco.

A seguir, no tópico nomeado de “*III.II. Da Verdade Material dos Fatos*”, a interessada pugna pela aplicação do princípio da verdade material. Ressalta, novamente, que o auditor reconheceu o direito ao crédito extemporâneo, mas que,

entretanto, ele não foi concedido uma vez que deveria ter sido solicitado (vinculado) em relação ao trimestre de aquisição das mercadorias e/ou insumos. Argumenta que o impedimento para o reconhecimento do direito ao crédito diz respeito a uma questão meramente procedimental, a qual, ressalta, não traz qualquer prejuízo para o fisco. Sustenta, por fim, que os créditos não estavam sequer próximos do final do prazo prescricional, posto que na data do pedido só haviam se passados mais de 3 (três) anos da data de aquisição dos insumos e mercadorias que concediam o direito ao crédito.

No penúltimo tópico da manifestação, “*III.II.I. Da Anulação do Despacho Decisório nº 2472 e o Retorno do Presente PAF à DRF de Cuiabá*”, a manifestante pugna, para o caso de se entender que não é possível apreciar devidamente a existência ou não do direito ao pleito, pelo retorno do processo à unidade de origem para o fim de se efetivar a análise do direito ao crédito da empresa.

Por fim, no tópico “*IV. Dos Pedidos*”, a interessada pede que a manifestação seja acolhida de forma a cancelar o despacho decisório contestado, reconhecer o direito integral ao crédito pleiteado e homologar todas as Dcomp vinculadas ao pedido de ressarcimento. Alternativamente reforça o contido no penúltimo tópico e pugna pela anulação do despacho decisório e remessa do processo para a DRF Cuiabá/MT para que, em atendimento ao princípio da verdade material, seja realizada nova análise do crédito pleiteado.

A 3ª Turma da DRJ/CTA, Acórdão nº 06-62.342, negou provimento ao apelo, com decisão assim ementada:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ATENDIMENTO AO REGIME DA COMPETÊNCIA CONTÁBIL. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DCON, EFD CONTRIBUIÇÕES E DCTF.

O aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições não cumulativas, do PIS/Pasep e da Cofins, deve seguir o regime da competência contábil, ou seja, deve ser realizado nas competências (períodos de apuração) relativas aos fatos que lhes deram causa, havendo a necessidade de se realizar a retificação das obrigações acessórias (Dacon, EFD-Contribuições e DCTF) correspondentes.

Em recurso voluntário, a empresa ratifica os argumentos de sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, devendo ser conhecido.

A Recorrente sustenta que reconheceu extemporaneamente os créditos de COFINS, alocando-os na DCON do mês de dezembro de 2006, embora referentes as notas fiscais de entrada datadas entre agosto de 2004 e abril de 2006.

Defende seu procedimento, pois “o direito ao crédito nasce quando da aquisição de destes produtos (insumos e/ou mercadorias), sendo irrelevante o momento da apropriação destes”.

A fiscalização apontou que “o crédito pode ser aproveitado posteriormente mas é necessário que se faça o pedido dentro do trimestre cujo período foram consumidos os insumos e adquiridas as mercadorias que possam dar direito ao crédito. O saldo do crédito utilizado deverá se referir a um único trimestre e não o que fez o contribuinte dando assim azo ao recálculo do que ele realmente tinha direito.”

Ao contrário do que alega, não há previsão legal para uso “extemporâneo” de créditos da forma como fez o contribuinte.

A decisão de piso foi precisa ao expor a vedação. Confira-se:

Isto porque em atenção ao § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a apuração e a demonstração dos créditos oriundos da não-cumulatividade deve obedecer ao regime da competência, de forma que a análise da existência e da natureza do direito creditório esteja confinada no período de apuração correspondente.

Dessa forma, o momento em que o contribuinte pode utilizar o crédito para desconto da contribuição devida ou para pedido de ressarcimento ou restituição ou declaração de compensação deve ser entendido como a data de aquisição, quando ocorre a transmissão do direito de propriedade dos bens ou a contratação do serviço prestado. Assim, considera-se a data de emissão dos documentos fiscais como sendo a data de aquisição do bem ou serviço de que trata a legislação de regência.

E uma vez apurado e demonstrado o direito creditório, e não aproveitado em determinado mês, a legislação das contribuições admite o “creditamento extemporâneo” nos dizeres do § 4º do art. 3º dos diplomas legais mencionados. Tal dispositivo, no entanto, não quer afirmar que as despesas e gastos ocorridos em outros períodos possam ser trazidos para compor a base de cálculo de créditos apurados em períodos posteriores, mas na verdade que créditos já oportunamente apurados e não descontados da contribuição devida no correspondente mês de apuração, possam ser aproveitados nas contribuições devidas nos meses subsequentes.

Observe-se, também, que o pedido de ressarcimento objeto de análise do despacho decisório tem como base legal o art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins), abaixo reproduzido (cujo conteúdo idêntico encontra-se previsto no art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002)

*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 domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;*

*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.*

*§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.*

E que, por sua vez, os mencionados §§ 8º e 9º do art. 3º da mencionada Lei nº 10.833/2003, encontram-se dispostos da seguinte forma:

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

*(...)*

*§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:*

*I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou*

*II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.*

*§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.*

Dessa forma, conforme se verifica pela leitura dos dispositivos legais acima reproduzidos, constata-se, facilmente, que a apuração do crédito vinculado às exportações (assim como todos os outros tipos de créditos da não cumulatividade), obrigatoriamente, deve ser realizada dentro do respectivo período de ocorrência dos custos, despesas e encargos.

Isso se dá, obviamente, porque somente os créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação é que podem ser ressarcidos (§§ 2º e 3º do art. 6º acima) e a determinação da vinculação (apropriação) é realizada de forma direta ou proporcional às receitas de exportação auferidas no período de ocorrência dos custos, despesas e encargos geradores do crédito (§ 8º e 9º do art. 3º acima).

Assim, reforçando o que foi dito anteriormente, resta muito claro que os contribuintes até podem utilizar os créditos de forma extemporânea (ou seja, em outro momento posterior que não seja o da apuração), mas, consoante se verifica na legislação acima, esses créditos, necessariamente, devem ser apurados (escriturados/registrados) nos períodos de suas competências.

Nesse sentido, portanto, inconsistentes os argumentos da interessada de que o procedimento adotado pela empresa (de aproveitamento do crédito) foi realizado de acordo com o texto legal (art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), de que não existe

procedimento específico para a utilização dos créditos extemporâneos e de que o entendimento da fiscalização é absolutamente contrário às disposições contidas na lei.

Pela razões postas, com as quais concordo integralmente, devem ser mantidas as glosas.

Não há falar-se que a própria fiscalização reconheceu a legitimidade dos créditos extemporâneos, como sustenta a empresa. Observa-se que a fiscalização excluiu os ajustes positivos do Dacon sem a análise do direito ao crédito extemporâneo, ou seja, ajustou o crédito do 4º trimestre/2006, retirando os “Ajustes Positivos” informados no Dacon, em razão desses ajustes se referirem a períodos anteriores ao 4º trimestre/2006. Registrou a autoridade que os créditos relativos aos ajustes somente poderiam ser solicitados em pedido de ressarcimento relativo ao trimestre das aquisições de insumos e mercadorias.

Por fim, deve ser afastado o pedido de anulação do despacho decisório e retorno a DRF, porquanto ausentes as causas do art. 59, do Decreto nº 70.235/1972, bem como o ato está devidamente motivado.

### **Conclusão**

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora