



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10235.720218/2009-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-009.411 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de julho de 2021
Recorrente AMCEL - AMAPÁ FLORESTAL E CELULOSE S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp n. 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. LIMITES.

Cada pedido de ressarcimento deve referir-se a um único trimestre calendário, de tal maneira que os créditos aproveitados de forma extemporânea não podem ser incluídos no pedido de ressarcimento, devendo ser destinados à dedução da própria contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas sobre (1) despesas com óleo diesel e lubrificantes e sobre (2) despesas com florestamento e reflorestamento, acatando-se o resultado da segunda diligência; e, ainda, reconhecer o direito à atualização monetária pela SELIC dos créditos deferidos, após o prazo de 360 dias da data do protocolo do pedido. E, por voto de qualidade, a Turma manteve a glosa sobre Créditos Extemporâneos, vencidos os conselheiros Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Oswaldo Gonçalves de Castro Neto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Ronaldo Souza Dias (Presidente).

Relatório

Trata-se de PER/DCOMPs de PIS/COFINS não-cumulativos apurados sob diversos itens utilizados como insumos no processo produtivo da empresa. Nos despachos decisórios, a fiscalização entendeu pela homologação parcial dos créditos pleiteados, restando indeferidos os créditos referentes às rubricas “florestamento e reflorestamento” e “diesel e lubrificantes”.

Diante disso, a empresa apresentou manifestação de inconformidade defendendo o direito a crédito sobre tais despesas, bem como, alegando que os créditos seriam líquidos e certos, tendo juntado gama probatória neste sentido.

A DRJ/BEL, da análise do caso, concluiu pela improcedência da manifestação de inconformidade, nos seguintes termos (fl. 484):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DE SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de Apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improficuos os julgados judiciais e administrativos trazidos pela contribuinte, por lhes falecer eficiência normativa, na forma do art. 100, II, do CTN.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITO.

Somente podem gerar créditos da Cofins as despesas com matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. DIESEL E LUBRIFICANTES. NECESSIDADE DE LIQUIDEZ E CERTEZA.

A apropriação dos créditos da Cofins só pode ser efetivada quando os mesmos se revestirem de atributos de certeza e liquidez necessários.

JUROS COMPENSATÓRIOS. RESSARCIMENTO.

Não incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação dos referidos créditos.

Irresignada, a empresa apresentou recurso voluntário repisando os termos da manifestação de inconformidade.

O processo foi encaminhado ao CARF, tendo sido pautado para julgamento em 21/05/2012, no qual resultou na decisão de conversão em diligência, nos termos do Acórdão CARF n. **3401-000.470**:

Frente a todo o exposto, voto por converter o julgamento em diligência, para que sejam identificados e quantificados os valores referentes ao diesel e lubrificantes utilizados no

processo efetivamente industrial, bem como quais gastos referentes ao plantio e ao reflorestamento são efetivamente agregados à matéria prima que adentra o processo industrial da contribuinte. Cientifique-se a requerente sobre o resultado da diligência, dando-lhe o prazo de 30 dias para sua manifestação.

Diante da determinação, a unidade preparadora intimou o contribuinte para apresentação de documentos e esclarecimentos pertinentes, de forma que, ao final, apresentou nos autos planilha com a apuração de créditos passíveis de ressarcimento (fl. 1717), acompanhada de relatório (fls. 1718 a 1722) explicando quais créditos de PIS e Cofins não-cumulativos referentes a diesel e lubrificantes utilizados no processo efetivamente industrial, e gastos com plantio e ao reflorestamento foram homologados. A empresa, por sua vez, apresentou manifestação se opondo ao resultado da diligência.

Os autos retornaram ao CARF para julgamento, mas esta Turma concluiu que a fiscalização não atendeu ao segundo quesito da Resolução original, o que resultou em nova conversão do processo em diligência para que a fiscalização atendesse aos quesitos faltantes, conforme determinou a Resolução n. **3401-000.909** de 25/01/2016:

“A meu ver, a autoridade que trabalhou para cumprir a diligência deixou de identificar, informar e analisar os gastos referentes ao plantio e ao reflorestamento. Proponho que além das decisões expostas neste voto, esta Turma também decida para que o processo retorne à unidade de jurisdição para que ela identifique e informe os gastos referentes ao plantio e ao reflorestamento que foram efetivamente aplicados nas atividades de produção de mudas, nas atividades de reflorestamento e nas atividades de colheita, de modo que essas informações possam subsidiar decisão deste Colegiado.”
(fl. 1775)

A unidade preparadora, após mais de quatro anos e após ser obrigada a dar prosseguimento à diligência fiscal por decisão judicial em Mandado de Segurança impetrado pela recorrente, trouxe aos autos planilha anexada como documento não paginável na qual apresenta a seguinte conclusão:

		Dados		
Fase Processo Produtivo	Descrição fase	Soma de Base Contr Credito	Soma de PIS	Soma de COFINS
1ª FASE DO PROCESSO PRODUTIVO	PRODUÇÃO DE MUDAS PELO MÉTODO DE MINI ESTAQUIA	0,00	0,00	0,00
2ª FASE DO PROCESSO PRODUTIVO	REFLORESTAMENTO (SILVICULTURA)	3.018.410,90	49.803,73	229.399,23
3ª FASE DO PROCESSO PRODUTIVO	COLHEITA	1.119.385,69	18.469,87	85.073,31
Total Geral		4.137.796,59	68.273,59	314.472,54

A empresa foi intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência, tendo informado nos autos o que segue (fl. 1836):

“Pelo teor da manifestação trazida pela autoridade fiscal, bem como verificando a relação exaustiva e detalhada dos itens glosados sob tópico florestamento e reflorestamento, apresentada pela fiscalização, conclui-se que houve o reconhecimento do direito creditório objeto de diligência fiscal, através da identificação e quantificação, por fases do processo industrial da Recorrente, dos valores referentes ao

diesel e aos lubrificantes utilizados no processo industrial e, ainda, dos gastos relacionados ao plantio e o reflorestamento que acabam agregados à matéria prima que adentra ao processo produtivo da Recorrente Diante do exposto, requer-se o recebimento e o acolhimento dos argumentos, com o fim de ser julgado e determinado, com base nos pedidos constantes nos Recursos Voluntários, o reconhecimento dos créditos glosados.”

O processo foi então reencaminhado ao CARF, sendo a mim distribuído para análise e voto.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, Relatora.

Considerando que a análise de admissibilidade do recurso voluntário já foi realizada por esta Turma em momento anterior, passo diretamente à análise do mérito.

Conforme indicado no relatório, trata o presente de PER objetivando créditos de COFINS não-cumulativo exportação. A fiscalização deferiu parcialmente o pedido, restando a presente lide circunscrita às despesas relativas a (i) diesel e lubrificantes; (ii) florestamento e reflorestamento; (iii) créditos extemporâneos; e (iv) correção monetária sobre o valores homologados.

1) Despesas com diesel e lubrificantes

Em seu recurso voluntário, a recorrente defende o direito de creditamento sobre aquisição de diesel e lubrificantes utilizados tanto no reflorestamento, quanto aqueles utilizados nos setores produtivos da empresa, contraditando a conclusão da fiscalização sob a impossibilidade de deferimento dos créditos diante do fato de que a empresa não possuiria sistema contábil capaz de segregá-los, conforme exige o art. 30 da IN SRF n. 387/2004.

Quando do conhecimento do processo pelo CARF, foi determinada diligência para que a questão fosse devidamente apurada, tendo a autoridade fiscalizadora concluindo o que segue (fl. 1721):

“13. Mesmo reconhecendo a dificuldade-em identificar e quantificar os valores referentes ao diesel e lubrificantes utilizados no processo, efetivamente industrial (diferente dos valores aplicados ao plantio e ao reflorestamento necessários à formação florestal, sujeita à exaustão, cujo respectivo encargo não gera crédito de PIS e Cotins não-cumulativos), bem como os gastos referentes ao plantio e ao reflorestamento (diferente dos valores aplicados plantio e ao reflorestamento necessários à formação florestal, sujeita à exaustão, cujo respectivo encargo não gera crédito de PIS e Cofins não-cumulativos) que são efetivamente agregados à matéria prima que adentra o processo industrial da contribuinte, analisamos o acervo probatório apresentado pela recorrente, tomando como premissa a admissão das fases de colheita (3ª fase) e processo fabril (4ª fase), como aquelas aptas a gerar créditos de PIS e Cotins não-cumulativos.

14. Quanto aos valores referentes ao plantio e ao reflorestamento considerados como efetivamente agregados à matéria prima que adentra o processo industrial da contribuinte, o acervo probatório apresentado pela recorrente permitiu a sua segregação em termos mensais (a partir dos dados constantes da planilha "Item B

Gastos Plantio Reflorest", na qual foi possível o filtro mensal na referida planilha, levando em consideração a fase do processo produtivo: 3ª e 4ª fases). Quanto aos valores diesel e lubrificantes utilizados no processo efetivamente industrial, os dados constantes da planilha "Item A Diesel Lubrificantes" não permitiram o filtro mensal na referida planilha, levando em consideração a fase do processo produtivo: 3ª e 4ª fases; razão pela qual foram adotados os valores constantes do campo "Resumo", em termos trimestrais, dessa planilha".

Como resultado, a fiscalização ajustou sua conclusão para reconhecer os créditos apurados da seguinte forma (fl. 1717):

TRIBUTO: Cofins 4º TRIMESTRE/2008

APURAÇÃO DE CRÉDITOS PASSÍVEIS DE RESSARCIMENTO

MÊS	Glosa I.*	DieLub**	PlânRefl**	Glosa II***	CredRêss.
OUT	140.887,26		46.869,28		
NOV	117.856,99		4.921,74		
DEZ	1.501.537,97		37.687,61		
Total	1.760.282,22	83.507,81	89.478,64	1.587.295,77	172.986,45

Fonte: Notas Fiscais Diversas e Planilhas apresentadas pela recorrente, com destaque para as "Créditos Glosados", "Item A Diesel Lubrificantes" e "Item B Gastos Plantio Reflores".

A recorrente discorda do posicionamento da autoridade por entender que o conceito de insumo aplicável para a apuração do crédito é demasiadamente restritivo, o que levou a glosa indevida das despesas das fases 1 e 2 de produção (plantio e reflorestamento), o que não poderia ter ocorrido, conforme explica:

“Na documentação que foi apresentada pela Contribuinte constavam todos os valores referentes ao diesel e lubrificantes utilizados no processo efetivamente industrial, bem como quais gastos referentes ao plantio e ao reflorestamento que foram efetivamente agregados à matéria prima que adentrou ao processo industrial.

Desta forma, não se justifica a insistência da Fiscalização nas glosas realizadas, que em muito pouco alteraram o resultado da Fiscalização original.

As glosas realizadas ao final da diligência concentraram-se, em sua grande maioria, não em fatos ou estudos realizados pela Fiscalização sobre o processo produtivo da Contribuinte, mas em sua visão restritiva e puramente teórica e pessoal quanto ao que poderia ou não gerar direito a créditos de PIS e COFINS.

Com esse posicionamento restritivo, a Fiscalização deixou de cumprir com o que lhe foi determinado pelo CARF em relação a apuração dos valores efetivamente agregados à matéria prima que adentra o processo industrial.

Isso porque a Fiscalização defende veementemente a posição de que as fases que agregariam valor à matéria prima, ou seja, as fases onde a própria matéria prima é produzida (plantio e reflorestamento) não podem ser consideradas, mas tão somente a fase da colheita [...]”

Apesar da argumentação ter sido acolhida pelo CARF, conforme se verifica pelo trecho abaixo retirado da Resolução **3401-000.909** de 25/01/2016, ao avaliar o resultado da primeira diligência, o colegiado entendeu pela necessidade uma segunda diligência, mas sem determinar que as despesas com diesel e lubrificantes fossem individualmente revisadas:

“[...] os custos, despesas e encargos com os fatores necessários para a obtenção da receita tributável devem ser considerados para fins de determinação do creditamento,

desde que respeitados os limites e as regras positivamente postos pela própria legislação. [...]

A formação e manutenção da floresta que será abatida para se obter a madeira para seu uso na indústria de celulose é um processo de produção. A floresta como bem imobilizado, é consumida com seu abate. As atividades de abate da floresta ou de parte dela e a colheita e preparo da madeira decorrente desse abate para uso econômico também constituem processo de produção. Do mesmo modo, o conjunto de atividades que lidam com as sobras e desperdícios dessas etapas.

Logo, os dispêndios com fatores necessários às atividades de produção de mudas, de silvicultura e de colheita e tratamento da madeira abatida devem poder gerar direito a crédito, respeitadas as regras e limites dadas pelas Leis do PIS e da COFINS.

[...]

A meu ver, a autoridade que trabalhou para cumprir a diligência deixou de identificar, informar e analisar os gastos referentes ao plantio e ao reflorestamento.

Proponho que além das decisões expostas neste voto, esta Turma também decida para que o, **processo retorne à unidade de jurisdição para que ela identifique e informe os gastos referentes ao plantio e ao reflorestamento que foram efetivamente aplicados nas atividades de produção de mudas nas atividades de reflorestamento e nas atividades de colheita, de modo que essas informações possam subsidiar decisão deste Colegiado.**” (fls. 1773 a 1775)

Ainda que o ideal seria que a segunda diligência fosse especificamente designada a tratar das despesas em questão, entendo que o processo já se encontra maduro o suficiente para julgamento, na medida que restou decidido que as regras para creditamento são mais amplas do que aquelas utilizadas pela fiscalização, incluindo todas as 4 fases do processo produtivo da recorrente (plantio/florestamento, reflorestamento, colheita e fabricação).

Dito isso, e considerando que a fiscalização ao avaliar toda a gama probatória trazida aos autos pela recorrente não aventou nenhum problema de fato, apenas de direito, bem como pelo cuidado da recorrente em apresentar relatório detalhado de suas atividades indicando o devido uso de diesel e lubrificante não apenas por etapa, mas também segregando e explicando sua aplicação por máquina, as glosas remanescentes deste item devem ser revistas.

2) Despesas com florestamento e reflorestamento

Tal qual indicado anteriormente, em virtude da visão restritiva da fiscalização tanto no despacho decisório, quanto na resposta à primeira diligência, esta Turma fixou entendimento das etapas e despesas a serem consideradas para fins de apuração de crédito, determinando que a autoridade fiscal procedesse com a apuração dos valores a partir das provas constantes nos autos.

Com efeito, a fiscalização realizou nova apuração, concluindo pela seguinte quantificação dos gastos referente ao plantio e ao reflorestamento que foram efetivamente aplicados nas atividades de produção de mudas, nas atividades de reflorestamento e nas atividades de colheita:

		Dados		
Fase Processo Produtivo	Descrição fase	Soma de Base Contr Credito	Soma de PIS	Soma de COFINS

1ª FASE DO PROCESSO PRODUTIVO	PRODUÇÃO DE MUDAS PELO MÉTODO DE MINI ESTAQUIA	0,00	0,00	0,00
2ª FASE DO PROCESSO PRODUTIVO	REFLORESTAMENTO (SILVICULTURA)	3.018.410,90	49.803,73	229.399,23
3ª FASE DO PROCESSO PRODUTIVO	COLHEITA	1.119.385,69	18.469,87	85.073,31
Total Geral		4.137.796,59	68.273,59	314.472,54

Considerando que a recorrente não apresentou objeção ao resultado da última diligência, ainda que tenha repisando seu pedido de reconhecimento integral do crédito na manifestação final juntada aos autos, entendo que o resultado da diligência deve ser acatado quanto a este ponto.

3) Créditos Extemporâneos

Além das despesas acima endereçadas, a recorrente defende a direito ao ressarcimento de saldo credor composto por créditos escriturados extemporaneamente, ou seja, fora do trimestre de referência. Ao passo que na visão da fiscalização e da DRJ, tal possibilidade seria vedada pela IN SRF n. 210/2002, e seguintes (INs SRF n. 460/2004, 600/2005 e 900/2008).

O aproveitamento de créditos extemporâneos no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições está lastreado na previsão do §4º do art. 3º das Lei n. 10.637/02 e 10.833/03:

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

[...]

§ 4 O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. (g.n.)

Assim, conforme preceitua o art. 170 do Código Tributário Nacional, detendo o contribuinte crédito líquido e certo, vencidos ou vincendos, poderá exercer seu direito de compensação contra a Fazenda Pública. Nessa linha relacional, permite a legislação que os créditos de PIS e COFINS não-cumulativos não aproveitados no mês em que se originaram, possam ser aproveitados nos meses subsequentes, não havendo qualquer vinculação à necessidade de retificação das DACONs e DCTFs e/ou ao aproveitamento de um único trimestrecalendário para cada pedido de ressarcimento.

O advento da Lei n.º 11.116, de 18 de maio de 2005, não alterou a sistemática determinada pelo §4º, art. 3º das Leis n.ºs 10.637/02 e n.º 10.833/03, pois limitou-se a dispor que os pedidos de ressarcimentos poderiam ser apurados apenas no encerramento do trimestre, o que não significa que os saldos acumulados anteriormente não poderiam ser incluídos na pretensão de ressarcimento.

Ainda que não seja entendimento pacífico, é esta a interpretação que prevalece na presente Turma, bem como, na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme se verifica pelo precedente abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006, 01/01/2008 a 31/12/2008***CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.***Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS***Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006, 01/01/2008 a 31/12/2008***CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.***Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.**(CSRF. Acórdão n. 9303-004.550 no Processo n. 19515.720869/2012-44. Rel. Cons. Vanessa Marini Ceconello. Dj 07/12/2016)*

Assim, proponho também a reversão de tais glosas.

4) Atualização monetária

Por fim, requer a recorrente que os créditos homologados sejam corrigidos pela SELIC desde a data de apresentação do PER, além de que incidam juros compensatórios de 1% no período.

A respeito da correção monetária, o entendimento pacificado pela CSRF, seguindo o entendimento do STJ na sistemática dos recursos repetitivos (tema repetitivo n. 1.003) é de que a SELIC incidirá apenas nos casos em que restar demonstrada oposição ilegítima do fisco, visto que a regra geral ainda continua sendo aquela prevista na Súmula CARF n. 125.

Ora, no presente caso, como se não bastasse ser processo em andamento por mais de 11 anos, conforme destacado no relatório, a recorrente foi obrigada a recorrer à via judicial por meio de Mandado de Segurança para ver o processo impulsionado, visto que a fiscalização deixou o mesmo parado por anos, sem realizar as atividades dela esperadas.

Portanto, mais do que provada a oposição ilegítima, confirmando o direito da recorrente à correção monetária do crédito homologado pela SELIC a partir do 361º dia a contar da transmissão do PER, na qualidade de pena imposta ao devedor pelo atraso no cumprimento da obrigação.

Por outro lado, entendo não ser possível deferir os juros compensatórios requeridos, visto não haver previsão legal que sustente o pedido da recorrente para se beneficiar de rendimento remuneratório do capital.

Nestes termos, voto por dar parcial provimento para: (i) reverter integralmente as glosas sobre diesel e lubrificantes; (ii) reverter parcialmente as glosas sobre florestamento e reflorestamento, acatando o resultado da diligência embasada pela Informação EQREC/SRRF02 n. 0008/2020; (iii) reverter integralmente a glosa sobre créditos extemporâneos; e (v) reconhecer o direito a atualização monetária pela SELIC dos créditos homologados no pedido de ressarcimento a partir do 361º dia a contar da transmissão do PER.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias

Voto Vencedor

Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos – Redator Designado

Em que pese toda a deferência que presto às considerações da Ilustre Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, ousou divergir de seu posicionamento quanto à possibilidade de o pedido de ressarcimento ou de a declaração de compensação veicularem créditos de períodos anteriores escriturados de forma extemporânea, haja vista que cada pedido de ressarcimento deve referir-se a um único trimestre calendário, conforme elucidado adiante.

De antemão, esclareço que não vislumbro qualquer obstáculo à apuração e ao aproveitamento extemporâneo de créditos das contribuições, até porque há expressa autorização legal contida no parágrafo 4º do artigo 3º tanto da Lei nº 10.637/2002 quanto da Lei nº 10.833/2003. Penso, todavia, que o aproveitamento de créditos de períodos pretéritos deva obedecer a certos critérios dispostos na legislação.

Explico.

Primeiramente, há de se observar que, na hipótese de existência de crédito da não cumulatividade não apurado em período próprio, mas apenas posteriormente, está-se, na verdade, diante de pagamento indevido no período original, em razão de contribuição recolhida em valor superior ao devido, por utilização incompleta dos créditos então disponíveis. Assim, caso o contribuinte decida utilizar os valores da contribuição indevidamente pagos, nessa condição, tal opção pode se dar por meio de apresentação de pedido de restituição ou de declaração de compensação contendo créditos decorrentes de pagamento indevido.

No entanto, esta é apenas uma das opções à disposição do sujeito passivo. Também é possível a utilização do crédito para fins de dedução da própria contribuição apurada em períodos posteriores, caso em que não se cabe falar em recolhimento indevido, mas em utilização posterior de saldos de créditos, não sendo, portanto, necessária a utilização de PER/DCOMP.

Nessa situação, no entanto, é necessária a retificação dos Dacon ou das EFD-Contribuições (e, em sendo o caso, das DCTF) relativos aos períodos originais do crédito, assim como dos posteriores, até a sua efetiva utilização. Desta maneira, a origem do crédito restará

devidamente declarada no período correspondente, demonstrando para o Fisco a existência de determinado direito creditório, bem como permitindo a devida averiguação de sua procedência.

Percebo que tal procedimento não foi adotado pelo contribuinte no presente caso, tendo a empresa informado diretamente o valor de crédito extemporâneo que entende correto em períodos subsequentes. Contudo, penso que tal procedimento não lhe retire automaticamente o direito à utilização do referido crédito, nos termos em que autorizado pelas Leis citadas.

Isso porque o direito à utilização do crédito decorre da apuração da contribuição e da efetiva existência da despesa que lhe deu origem e não da declaração apresentada pelo contribuinte, sendo esta apenas a demonstração da apuração realizada. Verificando-se erro em seu preenchimento, uma vez comprovada a existência do crédito e sua não utilização em duplicidade, deve seu aproveitamento ser ratificado pela autoridade fiscal, desde que respeitado o prazo decadencial.

Cabe esclarecer, todavia, que é dever do contribuinte comprovar a existência material dos créditos informados, sejam eles extemporâneos ou não, ainda que não devidamente informados mediante retificação das declarações correspondentes. Por outro lado, uma vez verificada a existência de créditos extemporâneos na apuração do contribuinte, cabe à autoridade fiscal adotar as medidas que julgar necessárias à verificação da existência de tais valores, ainda que, pelo erro incorrido pelo sujeito passivo durante o cumprimento de suas obrigações acessórias, aplique as penalidades eventualmente existentes na legislação tributária - como era o caso da multa por incorreções no Dacon, que tinha previsão no já revogado artigo 7º da IN RFB nº 1.015/2010. Não deve, portanto, recusar o reconhecimento do direito creditório de forma sumária.

Ainda assim, há uma questão relevante para o litígio aqui instaurado, que, em verdade, é o cerne da minha divergência em relação ao posicionamento da i. Conselheira relatora: ainda que o contribuinte promova as devidas retificações das declarações correspondentes e/ou logre êxito em comprovar a existência e a disponibilidade do crédito extemporâneo, entendo que a utilização dos referidos valores em períodos posteriores esteja limitada à forma originária de aproveitamento dos créditos da não-cumulatividade, ou seja, mediante dedução.

Primeiro porque, conforme já havia antecipado, a legislação tributária estabelece que cada pedido de ressarcimento deva referir-se a um único trimestre calendário, nos termos do parágrafo 2º do artigo 6º c/c artigo 92 da Lei nº 10.833, de 2003, no regramento dado pelo parágrafo 2º do artigo 28 da IN RFB nº 900, de 2008, norma que evidentemente restaria descumprida acaso fosse admitido em um mesmo pedido de ressarcimento créditos advindos do período indicado e de períodos antecedentes. Veja-se:

Lei nº 10.833, de 2003

(...)

Art. 6º (...)

§ 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**.

(...)

Art. 92. A Secretaria da Receita Federal editará, no âmbito de sua competência, as normas necessárias à aplicação do disposto nesta Lei.

=====

Lei n.º 10.833, de 2003

(...)

Art. 28. O pedido de ressarcimento a que se refere o art. 27 será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração em meio papel acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

(...)

§ 2º **Cada pedido de ressarcimento deverá:**

I - **referir-se a um único trimestre-calendário;** e

II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre-calendário, líquido das utilizações por desconto ou compensação.

Considero apropriado ressaltar que a disciplina infralegal não extrapola na hipótese os preceitos previstos na Lei n.º 10.833, de 2003. Pelo contrário, regula a forma de utilização dos créditos extemporâneos, buscando, inclusive, compatibilizar a necessidade de que referidos valores possam ser aproveitados em meses subsequentes, conforme comando legal, com, por exemplo, as normas que disciplinam o rateio proporcional (previstas no parágrafo 7º a 9º do artigo 3º do mesmo diploma), além de permitir que o Fisco detenha condições materiais de exercer o seu múnus fiscalizatório, o que seria impossível sem qualquer ordenação relativa à matéria.

Para além dessa questão, observo que a norma que autoriza o aproveitamento extemporâneo de créditos está textualmente localizada no parágrafo 4º do artigo 3º da Lei n.º 10.833, de 2003 (ou n.º 10.637, de 2002), artigo esse que, em sua cabeça, disciplina tão somente os créditos a serem descontados da contribuição mensal apurada, de tal maneira que a boa hermenêutica me conduz a compreender que a permissão para o aproveitamento em períodos subsequentes de créditos extemporâneos deva ser admitida apenas dentro desse contexto, ou seja, mediante dedução da contribuição apurada.

Nesse contexto, as normas que autorizam o ressarcimento e a compensação vão aparecer somente no retrocitado artigo 6º da Lei n.º 10.833, de 2003 (ou no artigo 5º n.º 10.637, de 2002), no qual, inclusive, é estabelecida uma ordem de utilização dos créditos apurados em que fica claro que originariamente os créditos são destinados à dedução das contribuições apuradas mensalmente, devendo apenas os saldos não utilizados *em cada trimestre* serem objeto de ressarcimento.

Por todo o acima exposto, considerando que o sujeito passivo fez incluir os créditos extemporâneos na parcela a ser ressarcida ou compensada no período sob análise, nego provimento ao recurso voluntário para manter as glosas sobre referidos valores.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos