



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720051/2019-90
ACÓRDÃO	3402-012.908 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RECKITT BENCKISER (BRASIL) LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APURAÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. POSSIBILIDADE.

Os créditos relativos às Contribuições não cumulativas devem ser apurados segundo o regime de competência, embora possam, por força dos §§ 4º dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, ser aproveitados nos meses subsequentes, quando não aproveitados em seu período de apuração.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DA DCTF E DACON DOS MESES DE COMPETÊNCIA. EXIGÊNCIA PARA APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de créditos extemporâneos das Contribuições não cumulativas exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APURAÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. POSSIBILIDADE.

Os créditos relativos às Contribuições não cumulativas devem ser apurados segundo o regime de competência, embora possam, por força dos §§ 4º dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, ser aproveitados nos meses subsequentes, quando não aproveitados em seu período de apuração.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DA DCTF E DACON DOS MESES DE COMPETÊNCIA. EXIGÊNCIA PARA APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de créditos extemporâneos das Contribuições não cumulativas exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS. PROPORCIONAL. SÚMULA CARF N. 228.

Nos termos da Súmula CARF nº 228, a imputação proporcional é o único método admitido pelo Código Tributário Nacional para determinação dos valores devidos em face de recolhimento ou compensação de débitos em atraso, quando não computada a integralidade dos acréscimos moratórios.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para, aplicando a imputação proporcional aos pagamentos realizados por meio dos DARF de e-fl. 1280 e ss., reduzir a base de cálculo dos valores lançados no Auto de Infração das Contribuições para o PIS/PASEP em R\$ 26.716,28, relativamente ao fato gerador ocorrido em 31/01/2024, em R\$ 9.082,25, relativamente ao fato gerador ocorrido em 30/06/2014, e em R\$ 41.227,72, relativamente ao fato gerador ocorrido em 30/11/2014, e reduzir a base de cálculo dos valores lançados no Auto de Infração da COFINS em R\$ 125.760,92, relativamente ao fato gerador ocorrido em 31/01/2024, em R\$ 42.217,82, relativamente ao fato gerador ocorrido em 30/06/2014, e em R\$ 191.322,50, relativamente ao fato gerador ocorrido em 30/11/2014.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthäeler Dornelles – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, José de Assis Ferraz Neto, Larissa Cássia Favaro Boldrin (substituta integral), Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthäeler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1338 a 1379) interposto em 03/09/2019 contra decisão proferida no Acórdão 02-094.534 - 1^a Turma da DRJ/BHE, de 30/07/2019 (e-fls. 1300 a 1322), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação e manteve o crédito tributário exigido.

Os fatos iniciais constam do relatório da Resolução CARF 3402-003.361, de 24/11/2021, que reproduzo a seguir:

Trata-se de Auto de Infração lavrado para a cobrança de PIS e COFINS referente ao ano calendário de 2014. Conforme indicado no Termo de Verificação Fiscal das e-fls. 1.131 e ss., as razões para a autuação podem ser assim identificadas:

(i) Somente as notas fiscais de entrada emitidas no ano-calendário de 2014 podem ser consideradas na base de cálculo de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS, uma vez que o regime de reconhecimento de receitas e de créditos deve ser, em regra, o regime de competência. Com fulcro nessa motivação, foram reduzidos os valores de créditos de insumos, armazenagem e frete:

22. Sabe-se que o regime de reconhecimento de receitas e de créditos adotado para a contribuição para o PIS e para a COFINS é o regime de competência. Tanto é que o art. 20 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, traz uma exceção que permite a adoção do regime de caixa:

Art. 20. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente poderão adotar o regime de caixa, para fins da incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL.

23. Como se vê, trata-se de hipótese excepcional a utilização do regime de caixa na apuração na apuração contribuição para o PIS e COFINS. Vale dizer, o regime caixa somente pode ser utilizado na contribuição para o PIS e na COFINS por pessoas jurídicas que apuram o IRPJ e CSLL pelo lucro presumido e desde que adotem esse mesmo critério para esses tributos. Daí se concluir, a contrario sensu, que o regime geral de apuração da contribuição para o PIS e da COFINS é o regime de competência.

24. De acordo com essa lógica, somente as notas fiscais de entrada com emissão no ano-calendário de 2014 podem ser consideradas na base de cálculo de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS.

25. Em relação às despesas de armazenagem e fretes na operação de vendas, o contribuinte informou nos arquivos retificados do SPED Contribuições um valor de R\$ 101.616.944,98 no ano-calendário de 2014.

26. Em uma análise feita nos arquivos do SPED/EFD ICMS IPI do ano-calendário de 2014, encontramos o valor de R\$ 101.618.028,75. Contudo, verificamos que R\$ 22.484.737,72 (anexo I) eram referentes a notas fiscais de entrada com emissão no ano de 2013 e 2012.

27. Por essa razão, analisamos os arquivos SPED-Conhecimento de Transporte Eletrônico da fiscalizada como remetente e como destinatária nos anos de 2012 e 2013 (anexos II e III), e constatamos que as notas fiscais que compunham o valor de R\$ 22.484.737,72 realmente tinham a data de emissão nos anos de 2013 e 2012.

28. Consequentemente, esse valor será glosado e será considerado o valor de R\$ 79.133.291,03 (anexo IV) como base de cálculo de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS para despesas de armazenagem e fretes na operação de vendas. (e-fl. 1.138 – grifei)

37. Acerca das aquisições de serviços utilizados como insumos, a forma do desconto de créditos se dará no mês em que foi adquirido, conforme inciso II, § 1º do art. 3º da Lei n. 10.637, de 2002, e pelo inciso II, § 1º do art. 3º da Lei n. 10.833, de 2003.

38. O sujeito passivo declarou no SPED-Contribuições uma base de cálculo de aquisição de serviços de utilizados como insumos um valor de R\$ 181.202.066,19. Em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal, a fiscalizada entregou uma planilha (anexo VII) informando as notas fiscais que foram consideradas como aquisições de serviços utilizados como insumos totalizando o valor de R\$ 118.105.489,59.

39. Notas fiscais com o valor total de R\$ 3.326.920,17 (anexo VIII) não foram emitidas no ano-calendário de 2014 e, por isto, foram excluídas. Desta forma, a base de cálculo de créditos da não cumulatividade das aquisições de serviços utilizados como insumos atingiu um valor de R\$ 114.778.569,42 (anexo IX). (e-fl. 1.140 - grifei)

(ii) as devoluções de vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de produtos submetidos à Incidência Monofásica das contribuições não podem ser aproveitadas na base de cálculo dos créditos da não cumulatividade.

30. Em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal n. 02, o contribuinte apresentou uma planilha (anexo V) discriminando as notas fiscais que integravam a base de cálculo dos créditos da não cumulatividade no que se refere às devoluções de vendas.

31. Como já foi relatado no item 7, averiguamos que o contribuinte atua no segmento de comércio e indústria de medicamentos, produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal e de limpeza, razão pela qual parte da sua receita bruta de vendas auferida no ano-calendário de 2014 decorreu da revenda (venda recebida de terceiros) de mercadoria adquirida ou de produtos farmacêuticos adquiridos diretamente da

indústria fabricante, sendo tais operações desoneradas do pagamento das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS, em conformidade com o disposto nos art. 1º e 2º da Lei n. 10.147/2000.

32. Portanto, as devoluções de vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de produtos submetidos à Incidência Monofásica das contribuições com aquisições no mercado interno não podem ser aproveitadas na base de cálculo dos créditos da não cumulatividade.

33. Como as devoluções de vendas ocorreram somente no mercado interno, conforme declarado pelo sujeito passivo no SPED-Contribuições (item 29), essa fiscalização só irá considerar para a base de cálculo de créditos de produtos submetidos à Incidência Monofásica as notas fiscais com CFOP de devolução de venda de produção do estabelecimento. Sendo desconsideradas as notas fiscais com CFOP de devoluções de vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros (revendas). (e-fl. 1.139 - grifei)

(iii) em sentido semelhante ao identificado no item (i) acima, a fiscalização traz um fundamento autônomo para a glosa dos créditos de devoluções de vendas de mercadorias cujas notas fiscais foram escrituradas fora do ano calendário de 2014, que somente podem ser admitidas quando a receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, mas com fulcro na expressão do art. 3º, VIII, da Lei n.º 10.833/2003;

35. Segundo o inciso VIII, do art. 3º, da Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a “pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei”.

36. Ao analisar a planilha mencionada no item 30, verificamos que algumas notas fiscais de devoluções faziam referência a notas fiscais de vendas que não abrangiam o período fiscalizado, ou seja, notas fiscais com datas que não englobavam o ano-calendário de 2014. Deste modo, a fiscalização desconsiderou essas notas fiscais e só considerou as que incluíam o ano-calendário de 2014 para compor a base de cálculo de créditos, em concordância com o inciso VIII, do art. 3º, da Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Diante dessas questões, a base de cálculo do PIS e da COFINS foi reconstituída pela fiscalização, confrontando-se tal apuração com os valores informados nos arquivos SPED Contribuições, bem como com os valores declarados em DCTF, com a elaboração do “Demonstrativo geral de apuração do PIS e da COFINS” (Anexo X da autuação – arquivo não paginável e-fl. 1.156).

No relatório fiscal, a fiscalização ainda menciona que considerou de ofício valores de créditos apurados pela fiscalização e comprovados pelo contribuinte,

considerando os pagamentos informados em DCTF antes do início da ação fiscal. Informa ainda que o contribuinte teria procedido com o pagamento de parcelas no curso da ação fiscal que não foram consideradas na autuação:

42. No mesmo demonstrativo, foram aproveitados de ofício os valores relativos à parcela de créditos da não cumulatividade apurados pela Fiscalização e comprovados pelo contribuinte. Foram, ainda, considerados os valores de PIS/PASEP e de COFINS declarados em DCTF ou pagos anteriormente ao início do presente procedimento fiscal.

43. Destacamos que o contribuinte em fevereiro de 2018, ou seja, APÓS o início do procedimento fiscal, que ocorreu em 10/10/2017, retificou a DCTF e efetuou pagamentos referentes ao PIS e à COFINS do ano-calendário de 2014. Como o sujeito passivo não estava mais espontâneo em relação à essas contribuições nesse período, essa fiscalização não irá considerar essa retificação e esses pagamentos. (grifei)

Inconformada, a empresa apresentou Impugnação Administrativa julgada improcedente pelo acórdão da DRJ assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 NÃO CUMULATIVIDADE. REGIME DE APURAÇÃO. COMPETÊNCIA. Para fins de apuração do PIS e da Cofins pelo regime não cumulativo, é obrigatória a observância do regime de competência. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. O crédito referente à devolução de venda está relacionado somente às vendas tributadas no mercado interno tendo em vista que destina-se a anular o efeito de uma operação de venda que foi tributada no mês ou em mês anterior. DCTF. RETIFICAÇÃO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. A retificação de DCTF não produz efeitos quando tiver por objeto a alteração dos débitos de tributos em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado do início de procedimento fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 NÃO CUMULATIVIDADE. REGIME DE APURAÇÃO. COMPETÊNCIA. Para fins de apuração do PIS e da Cofins pelo regime não cumulativo, é obrigatória a observância do regime de competência. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. O crédito referente à devolução de venda está relacionado somente às vendas tributadas no mercado interno tendo em vista que destina-se a anular o efeito de uma operação de venda que foi tributada no mês ou em mês anterior. DCTF. RETIFICAÇÃO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. A retificação de DCTF não produz efeitos quando tiver por objeto a alteração dos débitos de tributos em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado do início de procedimento fiscal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA.

INDEFERIMENTO. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia. CIÊNCIA NO DOMICÍLIO DE PROCURADOR. INDEFERIMENTO. Indefere-se a solicitação para que as intimações e notificações sejam encaminhadas aos procuradores do contribuinte, uma vez que aquelas devem ser efetuadas no domicílio tributário do sujeito passivo, que corresponde ao endereço fornecido pelo próprio contribuinte à Administração Tributária para fins cadastrais. DELEGACIAS DE JULGAMENTO. SUSTENTAÇÃO ORAL. IMPOSSIBILIDADE. A legislação que rege o processo administrativo tributário federal não prevê que as partes possam oferecer sustentação oral nas sessões de julgamento da primeira instância administrativa. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ALEGAÇÃO SEM PROVAS. Cabe ao contribuinte no momento da apresentação da impugnação trazer ao julgado todas as informações e documentos comprobatórios dos fatos que alega, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, por força do artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido (e-fls. 1.300/1.301)

Intimada desta decisão em 02/08/2019 (e-fl. 1.333), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 03/09/2019 (e-fls. 1.336 e ss.) alegando, em síntese:

(i) erro na motivação do Auto de Infração, considerando que o art. 20 da MP 2.158/2001 é inaplicável à Recorrente que apura seu lucro pelo lucro real, não se tratando de uma pessoa jurídica submetida ao regime de apuração pelo lucro presumido, para quem a norma se aplica. O vício material enseja o cancelamento integral da autuação. No entender do contribuinte, a correta interpretação do comando legal do artigo 20 da MP nº 2.158-35/2001 em nada corrobora a acusação fiscal, pois o dispositivo não trata de exceção a uma regra geral de regime de competência, mas, sim, de uma condição específica para pessoas jurídicas submetidas ao regime do lucro presumido;

(ii) o artigo 3º, § 4º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03 não impõe limitações temporais e/ou formais para utilização de crédito em momento diferente da emissão das notas correspondentes;

(iii) ainda que se entenda pela necessidade de retificação de DACON/EFD para fins de aproveitamento de crédito extemporâneo, trata-se apenas de uma irregularidade formal, passível de punição com multa, mas nunca com a glosa dos créditos aproveitados extemporaneamente;

(iv) afirma que considerando trabalho técnico contábil contratado pela Recorrente para reapuração das bases de PIS e COFINS, envolvendo todo o ano de 2014, “é possível comprovar que, em realidade, os lançamentos de contribuição efetuados nos autos de infração combatidos partiram de informações incompatíveis com a realidade das operações do ano-calendário de 2014”. Isso porque, com a desconsideração da DCTF-retificadora transmitida pela Recorrente, o Fisco se

respaldou em documentação comprovadamente incorreta, o que enseja o cancelamento dos autos de infração combatidos. Requer prazo adicional para que possa demonstrar numericamente o efeito prático da extemporaneidade,

(v) a necessidade de considerar o valor de tributo apurado na DCTF retificadora, pois assim se procedeu de maneira a manter coerência com as informações contidas em EFD retificada, a qual teve transmissão expressamente autorizada pela d. Autoridade Fiscal, não cabendo seu afastamento por suposta falta de espontaneidade, havendo boa-fé inequívoca da Recorrente;

(vi) subsidiariamente, a necessidade dos pagamentos feitos pela Recorrente com base na DCTF-retificadora sejam abatidos dos créditos tributários lançados pelo Fisco, como reconhecido pela DRJ sem efeito direto na autuação.

A empresa anexa ao Recurso Voluntário Recibo de entrega das EFDs-Contribuições retificadas do ano-calendário de 2014; Arquivos do “SPED-Contribuições” relativos às apurações dos anos-calendários 2012 da Recorrente; Arquivos do “SPED-Contribuições” relativos às apurações dos anos-calendários 2013 da Recorrente; Planilha trazendo toda a apuração contábil das contribuições para o ano-calendário de 2014, comparando as “EFDs-Contribuições” originais com as retificadas, discriminando créditos e receitas com segregação mensal dos documentos e informações.“EFDs-Contribuições” retificadas respectivas à correta apuração contribuições para o ano-calendário de 2014.

Vindo os autos para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o processo foi distribuído para relatoria da i. Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligna. Posto em julgamento na 2^a Turma Ordinária da 4^a Câmara da 3^a Seção no dia 24/11/2021, o colegiado entendeu que havia dúvidas sobre as *“parcelas que efetivamente estariam controversas nos presentes autos considerando o pagamento realizado pelo sujeito passivo no curso da ação fiscal”*, e, por isso, resolveu, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem elaborasse relatório fiscal conclusivo no qual fosse identificado qual valor correspondente à autuação foi objeto de pagamento pelo sujeito passivo no curso da ação fiscal, identificando qual o montante que estaria em efetivo contraditório e quais já teriam sido reconhecidos como válidos pela ora Recorrente no curso da ação fiscal.

Em cumprimento à Resolução CARF 3402-003.361, a Fiscalização elaborou o Relatório Fiscal – Diligência CARF de e-fls. 1434 a 1442, onde concluiu que, *“como o trabalho de auditoria se baseou na EFD-Contribuições Retificadora e o contribuinte informou em sua resposta ao Termo de Início de Diligência Fiscal que concorda com todos os valores informados que se referem a créditos aceitos pela fiscalização, e discorda daqueles créditos que foram glosados, nenhum valor correspondente à autuação foi objeto de pagamento”*.

Cientificada do resultado da diligência em 31/07/2024 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem DTE Intimação de e-fl. 1444), a Recorrente apresentou, em 29/08/2024 (Termo de Solicitação de Juntada de e-fl. 1446), a Manifestação de e-fls. 1448 a 1455, onde faz as seguintes considerações:

- (a) que a diligência realizada pela Fiscalização não cumpriu as determinações contidas na Resolução proferida pelo CARF, uma vez que “*se limitou a afirmar que os valores utilizados para quantificar os créditos tributários lançados seriam rigorosamente iguais*” (fl. 1.435) àqueles informados nas “*Memórias de Cálculo*” (*planilhas em formato Excel*) que teriam subsidiado a elaboração das *EFD-Contribuições retificadoras*”;
- (b) que não há necessidade de nova diligência, uma vez que ela “*logrou apurar os valores que deverão ser abatidos dos montantes cobrados*”;
- (c) que os valores pagos no curso da fiscalização não foram abatidos dos montantes lançados por meio dos Autos de Infração; e
- (d) que o mero abatimento dos valores pagos pela Recorrente basta para que se determine o decote desses valores da cobrança e se passe à análise das questões de mérito.

Retornando os autos para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e considerando que a i. Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligna não mais integra este Conselho, o processo foi distribuído para minha relatoria.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthäeler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

1. Dos limites da lide

Conforme se observa do Termo de Verificação Fiscal – PIS e COFINS de e-fls. 1131 a 1146, a Fiscalização lavrou, relativamente ao ano de 2014, dois autos de infração para o lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, tendo em vista as glosas promovidas por ela em relação a créditos vinculados a armazenagem e frete na operação de venda, a devoluções de vendas, de produtos de fabricação própria e de produtos adquiridos de terceiros (para revenda), e a aquisições de serviços (insumos).

Para justificar as glosas dos créditos vinculados a armazenagem e frete na operação de venda, a devoluções de vendas de produtos de fabricação própria e a aquisições de serviços (insumos), a Fiscalização, sem questionar a qualidade dos créditos, explicou que “*somente as*

notas fiscais de entrada com emissão no ano-calendário de 2014 podem ser consideradas na base de cálculo de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS”.

Quanto às glosas promovidas em relação a devoluções de vendas de produtos adquiridos de terceiros (para revenda), a motivação revelada pela Fiscalização diz respeito ao fato de que os produtos comercializados pela Recorrente estão sujeitos à incidência monofásica das contribuições, de tal sorte que a revenda desses produtos, nos termos do que dispõem os arts. 1º e 2º da Lei nº 10.147, de 2000, está desonerada da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não havendo, portanto, que se falar em crédito pela sua devolução (se a venda não é tributada, a devolução dessa venda não pode gerar crédito das contribuições).

A Recorrente, em seu Recurso Voluntário, expressa sua inconformidade em relação às glosas promovidas pela Fiscalização, e mantidas pela DRJ, em razão da extemporaneidade dos créditos, mas silencia no que diz respeito às glosas relativas a devoluções de vendas de produtos sujeitos à incidência monofásica das contribuições, adquiridos de terceiros (para revenda).

Dessa forma, a discussão trazida para este Colegiado está centrada tão somente na possibilidade de a Recorrente apurar créditos das contribuições, no ano de 2014, relativos a notas fiscais emitidas em anos anteriores (2012 e 2013), não havendo qualquer litígio instaurado em relação às glosas promovidas em razão de devoluções de vendas de produtos adquiridos de terceiros (para revenda).

Como ponto adicional, a Recorrente traz para discussão nos autos, desde a apresentação de sua Impugnação, a necessidade de que sejam consideradas as informações declaradas na DCTF retificadora, que foi transmitida após o início da ação fiscal e antes da lavratura dos Autos de Infração, bem como os pagamentos realizados em decorrência dessa retificação.

A Recorrente afirma que, ao desconsiderar a DCTF retificadora, a Fiscalização “*considerou como se fosse devido o valor de PIS/COFINS indicado na DCTF original do período ao ano-calendário 2014 (cerca de R\$ 4.554.524,71 superior, em valor histórico total), em vez de se basear nos novos valores consignados na declaração retificadora*”.

Diante disso, dois são os pontos que devem ser analisados e decididos pelo Colegiado no presente julgamento:

- i) A possibilidade de apuração de créditos extemporâneos; e
- ii) A consideração da DCTF retificadora e dos respectivos pagamentos realizados pela Recorrente.

Passemos, pois, à análise dos argumentos trazidos pela Recorrente em voluntário.

2. Dos créditos extemporâneos

A Recorrente, em sua peça recursal, apresenta quatro argumentos na tentativa de afastar as glosas promovidas pela Fiscalização, em razão da extemporaneidade, sobre a armazenagem e frete na operação de venda, sobre a devoluções de vendas de produtos de fabricação própria e sobre a aquisições de serviços (insumos), a saber:

- i) Vício de motivação;
- ii) Improcedência dos fundamentos;
- iii) Autorização legal para o aproveitamento de créditos extemporâneos; e
- iv) Ausência de prejuízo ao Erário.

2.i Do vício de motivação (e-fls. 1346 a 1350)

A Recorrente sustenta “que o lançamento de ofício ora combatido carece de fundamentação suficientemente mínima que ampare as acusações fiscais veiculadas”, uma vez que “o único “fundamento” legal invocado pela fiscalização para glosar os créditos extemporaneamente utilizados é o artigo 20 da MP nº. 2.158/01”, o qual “não tem o condão de amparar as glosas promovidas pela fiscalização, na medida em que ele (i) não é aplicável à Recorrente; e (ii) não faz qualquer restrição o aproveitamento de créditos apurados em anos anteriores”.

No entender da Recorrente, o art. 20 da MP nº 2.158-35, de 2001, “trata exclusivamente das pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido, que, na verdade, não se aplica à Recorrente, sujeita ao regime de apuração baseado no lucro real”, ao mesmo tempo em que “é certo que o aproveitamento extemporâneo de créditos não guarda qualquer relação com a apuração pelo regime de caixa”.

Além disso, a Recorrente defende que “a simples leitura do dispositivo evidencia que ele não restringe o aproveitamento de créditos de PIS/COFINS apurados em anos anteriores, o que também evidencia a sua inaplicabilidade ao caso concreto”.

Acusa a Fiscalização de ter desconsiderado “a expressa autorização para aproveitamento extemporâneo de créditos do PIS e da COFINS, prevista nas Leis nº. 10.637/02 e nº 10.833/03, em seus arts. 3º, § 4º”.

Critica o Acórdão recorrido, que teria consignado “genericamente que o TVF descreveu os motivos de fato e de direito caracterizadores das infrações apontadas pela d. Autoridade Fiscal, o que teria viabilizado o conhecimento da acusação fiscal e o exercício do contraditório e da ampla defesa, pela Recorrente”.

Diante disso, aponta “nítido cenário de vício na subsunção dos fatos relatados à norma tributária aplicável, tendo em vista que o artigo 20 da MP nº. 2.158/01 não ampara a pretensão fiscal veiculada, justificando-se o cancelamento integral do lançamento de ofício”.

Mas a razão não assiste a Recorrente neste ponto.

A Fiscalização, ao analisar os créditos da não cumulatividade declarados pela Recorrente na EFD-Contribuições (retificadora), esclarece que “*o regime de apuração não cumulativa foi introduzido na contribuição para o PIS pela Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na COFINS pela Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003*”, sendo que “*o art. 3º de ambas as leis estabeleceu os créditos que podem ser descontados a fim de materializar o princípio da não cumulatividade aplicável a essas contribuições*”.

20. O regime de apuração não cumulativa foi introduzido na contribuição para o PIS pela Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na COFINS pela Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. O art. 3º de ambas as leis estabeleceu os créditos que podem ser descontados a fim de materializar o princípio da não cumulatividade aplicável a essas contribuições.

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:

- a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e*
- b) nos §§ 1º e 1º -A do art. 2º desta Lei;*

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;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - 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;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção;

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Na sequência, a Fiscalização refere a forma de desconto de créditos das Contribuições, apontando para o § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e para o § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

21. A forma do desconto de créditos foi estabelecida, como regra geral, pelo § 1º do art. 3º da Lei n. 10.637, de 2002, e pelo § 1º do art. 3º da Lei n. 10.833, de 2003:

§ 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;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

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

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

Observe-se que esses §§ 1º dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, deixam claro que os créditos que podem ser descontados das Contribuições devidas são aqueles relativos aos bens adquiridos para revenda e aos insumos da prestação de serviços ou da produção, **adquiridos no mês** (inciso I), às despesas referidas nos incisos III a V e IX do caput, **incorridas no mês** (inciso II), aos encargos de depreciação e amortização de determinados bens, **incorridos no mês** (inciso III), e aos bens mencionados no inciso VIII do caput, **devolvidos no mês** (inciso IV).

É por isso que, no parágrafo imediatamente seguinte, a Fiscalização afirma que “*o regime de reconhecimento de receitas e de créditos adotado para a contribuição para o PIS e para a COFINS é o regime de competência*”, fazendo referência ao art. 20 da MP nº 2.158-35, de 2001, apenas para trazê-lo como reforço de argumento, em uma lógica *contrario sensu*.

22. Sabe-se que o regime de reconhecimento de receitas e de créditos adotado para a contribuição para o PIS e para a COFINS é o regime de competência. Tanto

é que o art. 20 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, traz uma exceção que permite a adoção do regime de caixa:

Art. 20. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente poderão adotar o regime de caixa, para fins da incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL.

23. Como se vê, trata-se de hipótese excepcional a utilização do regime de caixa na apuração na apuração contribuição para o PIS e COFINS. Vale dizer, o regime caixa somente pode ser utilizado na contribuição para o PIS e na COFINS por pessoas jurídicas que apuram o IRPJ e CSLL pelo lucro presumido e desde que adotem esse mesmo critério para esses tributos. Daí se concluir, *a contrario sensu*, que o regime geral de apuração da contribuição para o PIS e da COFINS é o regime de competência.

24. De acordo com essa lógica, somente as notas fiscais de entrada com emissão no anocalendário de 2014 podem ser consideradas na base de cálculo de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS.

Resta claro, portanto, que o fundamento utilizado pela Fiscalização para promover as glosas dos créditos vinculados a armazenagem e frete na operação de venda, a devoluções de vendas de produtos de fabricação própria e a aquisições de serviços (insumos), ao contrário do que sustenta a Recorrente, não foi o art. 20 da MP nº 2.158-35, de 2001, mas sim o fato de que os créditos das Contribuições devem ser apurados no mês em que tenham incorrido as despesas (regime de competência), conforme expresso nos §§ 1º dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, cuja reprodução pode ser encontrada no Termo de Verificação Fiscal – PIS e COFINS, mais especificamente na e-fl. 1137.

E a Recorrente sempre teve a plena consciência de que a motivação da Fiscalização para as glosas promovidas foi a impossibilidade de aproveitamento de crédito em relação a notas fiscais emitidas em anos anteriores, tanto é que, mesmo sem ter a Fiscalização mencionado a expressão crédito extemporâneo em seu Termo de Verificação Fiscal, a Recorrente, desde a Impugnação, tem defendido, de forma bastante consistente e aprofundada, a possibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos.

A Recorrente também se equivoca quando, invocando os §§ 4º dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, defenda a possibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos no presente processo.

Isso porque o disposto nesses §§ 4º autoriza tão somente que os créditos não aproveitados em determinado mês possam ser aproveitados nos meses subsequentes, não havendo ali qualquer autorização para que os créditos extemporâneos possam ser apurados e apropriados fora de seu período de competência.

Como nos ensina o i. Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos no voto vencedor apresentado no Acórdão 3401-011.115, de 22/11/2022, “*o crédito apurado a destempo, acompanhando ou não das retificações proceduralmente cabíveis, continua a pertencer ao período de apuração original, não se translada para o período em que é apurado, como se dele fosse originado*”.

É nesse mesmo sentido que vai o voto condutor do Acórdão 9303-014.081, de 20/06/2023, onde o i. Conselheiro Rosaldo Trevisan explica “*que os arts. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, permitem que um crédito já apurado em um determinado mês, e não utilizado, possa ser aproveitado em meses posteriores. Porém não permite que se aproveite um crédito não apurado no mês incorrido seja efetuado diretamente em outro período de apuração*”.

Não há, portanto, qualquer vício de motivação na lavratura dos Autos de Infração discutidos no presente processo, razão pela qual nego provimento na matéria.

2.ii Da improcedência dos fundamentos (e-fls. 1350 a 1351)

No presente tópico, a Recorrente repisa os mesmos argumentos trazidos no tópico anterior, e tenta desqualificar os Autos de Infração dizendo que “*o artigo 20 da MP nº. 2.158-35/01, além de ser inaplicável à Recorrente – porque ela não apura o seu lucro de acordo com o regime de lucro presumido, mas sim de acordo com o regime de lucro real – também não endossa a pretensão fiscal consistente na glosa dos créditos extemporâneos aproveitados no ano de 2014*”.

Afirmando não subsistirem “*fundamentos legais para amparar a pretensão fiscal veiculada nos autos de infração combatidos*”, a Recorrente pede o seu cancelamento.

Mais uma vez, sem razão a Recorrente.

Não havendo qualquer inovação em relação aos argumentos apresentados no tópico anterior, e considerando que a Fiscalização motivou as glosas promovidas sobre créditos vinculados a armazenagem e frete na operação de venda, a devoluções de vendas de produtos de fabricação própria e a aquisições de serviços (insumos) a partir da extemporaneidade da apuração desses créditos, o que não é, em regra, permitido pela legislação, que segue o regime de competência para tal apuração, não há nada a ser provido, neste tópico, em favor da Recorrente.

2.iii Da possibilidade de se aproveitar créditos extemporâneos (e-fls. 1351 a 1359)

A Recorrente inicia o presente tópico defendendo “*que as Leis nºs. 10.637/02 e nº 10.833/03, relativas aos tributos em referência (e inclusive utilizadas como fundamento legal no Anexo IV do TVF) não restringem temporalmente o aproveitamento de créditos. Muito pelo*

contrário: o § 4º do artigo 3º das referidas leis admite expressamente que o sujeito passivo aproveite créditos não aproveitados em determinado mês”.

Sustenta não ser possível buscar nos §§ 1º dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, fundamentos para a segregação dos créditos por período de apuração. Para a Recorrente, “o texto legal preconiza apenas que o valor do crédito será calculado/determinado de acordo com o valor da despesa/bens de determinado mês, mas nada diz sobre o tempo de seu aproveitamento”.

Critica o que chama de “interpretação restritiva pretendida pela decisão recorrida”, que, ao diferenciar a apuração extemporânea do aproveitamento extemporâneo dos créditos, apontou que o aproveitamento extemporâneo de créditos dependeria, antes, da retificação do “Dacon/EFD Contribuições relativo ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração”.

Para a Recorrente, “o texto legal do § 4º do artigo 3º das Leis nºs. 10.637/02 e nº 10.833/03 não traz qualquer restrição quanto ao prazo e formalidades para o creditamento. Assim, se o contribuinte efetivamente incorreu nas despesas correspondentes ao crédito, vincular uma obrigação acessória (a retificação de DACON e EFD-Contribuições, na lógica do acórdão recorrido) à fruição desse crédito implica formalismo excessivo pelo Fisco e, pior, sem base em lei”.

A Recorrente cita decisão do CARF que diz que “a prévia retificação da DCTF não é condição imprescindível para a análise de direito creditório para homologação de compensações”.

Acrescenta que, “ainda que se admita que o crédito que o contribuinte pretendeu aproveitar extemporaneamente é indevido em determinado período por conta da necessidade de retificação de DACON/EFD, trata-se, no limite, de uma irregularidade formal que deveria ser punida com multa correspondente pelo descumprimento de obrigação acessória, mas nunca com o aumento do tributo a ser recolhido”.

Traz decisões da 3^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e de turmas ordinárias do CARF que concluíram “pela possibilidade de o contribuinte aproveitar créditos apurados em períodos anteriores, sem necessidade de cumprimento de qualquer requisito formal, expressamente dispensando a retificação de Dacon”.

Cita doutrina que corroboraria a sua tese.

Por fim, pede o cancelamento dos Autos de Infração.

Não obstante os argumentos trazidos pela Recorrente neste tópico, fato é que a razão não lhe assiste.

Isso porque este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já consolidou o entendimento de que “o aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes”, o qual foi tornado expresso na

Súmula CARF nº 231, aprovada pela 3^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em 05/09/2025.

SÚMULA CARF Nº 231

Aprovada pela 3^a Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Acórdãos Precedentes: 9303-011.780, 9303-013.263, 9303-014.081.

O voto condutor do Acórdão 9303-014.081, que é um dos precedentes que suportam a Súmula CARF nº 231, explica, de forma cristalina, que um crédito apurado e não utilizado em um determinado mês pode ser aproveitado em meses posteriores, ao mesmo tempo em que um crédito não apurado no mês incorrido não pode ser efetuado diretamente em outro período de apuração.

Continua o voto condutor explicando que, para que houvesse o aproveitamento, “seria necessária apuração prévia relativa aos períodos de apuração correspondentes, o que demandaria a retificação dos DACON dos períodos anteriores”.

Em adição, informe-se, ainda com escopo na decisão majoritária tomada no Acórdão n. 9303-013.263, que os arts. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, permitem que um crédito já apurado em um determinado mês, e não utilizado, possa ser aproveitado em meses posteriores. Porém não permite que se aproveite um crédito não apurado no mês incorrido seja efetuado diretamente em outro período de apuração.

Portanto, para esse aproveitamento seria necessária apuração prévia relativa aos períodos de apuração correspondentes, o que demandaria a retificação dos DACON dos períodos anteriores. As exigências impostas pelas IN SRF utilizadas pela Fiscalização estão amparadas no art. 92 da Lei nº 10.833/2003, que atribuiu à SRF a regulamentação da operacionalização dos aproveitamentos desses créditos.

No presente caso, a Recorrente não apurou os créditos nos meses em que as despesas foram incorridas, mas sim buscou apurá-los, de forma extemporânea, nos meses em que pretendia aproveitá-los, de tal sorte que, utilizando-me do racional que se pode extrair dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 231, nego provimento na matéria.

2.iv Da inexistência de prejuízo ao Erário (e-fls. 1359 a 1363)

Deixando de lado o que chama de argumentos jurídicos-legais, a Recorrente, no presente tópico, lança mão de um argumento prático e fático para tentar cancelar os Autos de Infração: a inexistência de prejuízo ao Erário.

Dizendo aplicar a lógica adotada no Parecer Normativo COSIT nº 2, de 1996, a Recorrente defende “que a contabilização extemporânea de créditos de PIS/COFINS jamais poderia ensejar o lançamento das contribuições que o Fisco cobra nestes autos. Isso porque não houve, aqui, postergação de pagamento de contribuições. Pelo contrário: tem-se que o efeito prático do aproveitamento de créditos de 2012 a 2013 apenas no ano-calendário de 2014, como fez a Recorrente, foi simplesmente a antecipação de tributos ao erário”.

Sustenta que “não se pode justificar a glosa dos créditos e o lançamento de contribuições a ela correspondente, sob a perspectiva de que houve recolhimento de tributo a menor do que o devido. O recolhimento ao erário foi, simplesmente, antecipado pela Recorrente, beneficiando, assim, o Fisco”.

Afirma “que ao ser analisada a apuração dos anos de 2012 e 2013 pelos arquivos do “SPED-Contribuições” (Doc_comprobatorio01.zip e Doc_comprobatorio02.zip – Arquivos não pagináveis) desses períodos, percebe-se que os créditos glosados pelo Fisco no ano-calendário 2014 não haviam sido utilizados nesses anos anteriores”, o que se comprova “porque, na apuração de 2012 e 2013, não constaram quaisquer notas fiscais de despesas utilizadas pela Recorrente na apuração de créditos para o ano-calendário de 2014”.

E conclui dizendo não existir “qualquer justificativa para serem mantidas as glosas efetuadas pelo Fisco, haja vista que a Recorrente somente antecipou o recolhimento de contribuições ao erário”.

Mas melhor sorte não assiste à Recorrente nesta matéria.

A existência ou não de prejuízo ao Erário é irrelevante para fins de determinação da validade ou não das glosas promovidas pela Fiscalização em razão da extemporaneidade da apuração dos créditos.

Não tendo sido apurados no período de competência (anos de 2012 e 2013), o que exigiria, para o caso, a retificação das correspondentes declarações, não pode a Recorrente querer agora o aproveitamento dos créditos para o período de 2014, como se esses créditos a ele pertencessem.

Dessarte, nego provimento na matéria.

3. Das informações prestadas na DCTF-retificadora (e-fls. 1363 a 1369)

Dizendo-se duplamente prejudicada, a Recorrente reclama que “o Fisco pretende diminuir, de um lado, a quantia de créditos aproveitado (Parte “A”) e, de outro, considera como

base de cálculo das contribuições devidas os valores que constaram da DCTF-original (Parte “B”), comprovadamente desacertada”.

Diz ela que, “ao proceder à lavratura dos autos de infração em epígrafe por suposta insuficiência de declaração e recolhimento de contribuições, objeto da presente lide, o Fisco considerou como base das contribuições sociais devidas no ano-calendário de 2014 as informações erroneamente indicadas na DCTF original do período. Com isso, considerou ser devido um valor aproximado de R\$ 4.554.524,71 (histórico) a maior do que aquele que constou em DCTF-Retificadora”.

Explica que, ao identificar inconsistências para mais e para menos nas bases do PIS e da COFINS de 2014 originalmente apuradas, procedeu à reapuração das bases tributadas e, para os meses “em que se verificou que o valor originariamente recolhido a título de tais contribuições era insuficiente, a Recorrente, em ato de boa-fé, prontamente realizou o pagamento das diferenças apuradas a partir da auditoria realizada pelos consultores”.

Afirma ter solicitado autorização à Fiscalização “para realizar a retificação das obrigações relativas à declaração de tais contribuições, o que foi devidamente deferido, conforme despacho emitido no processo nº 10010.009607/1017-92 (doc. 06 da Impugnação – fl. 1.289 do e-processo)”.

Refere que, “embora o aludido despacho mencionasse autorização para retificação da EFD Contribuições de 2014, entendendo que todas as declarações do período deveriam estar em perfeita consonância, a Recorrente, novamente em inequívoca boa-fé, procedeu a retificação não apenas da EFD Contribuições de dezembro de 2014 como também da DCTF do mesmo período (doc. 07 da Impugnação - fl. 1.291 e ss. do e-processo)”.

Destaca que a Fiscalização desconsiderou a DCTF retificadora, e reclama que, “ao assim proceder, o Fisco acabou considerando bases tributadas pelos PIS e pela COFINS que não correspondem à realidade das operações realizadas em 2014”.

Pondera que “a desconsideração da DCTF-retificadora, por si só, termina por evidenciar a completa improcedência da presente autuação, na medida em que ela foi fundamentada em declaração incorreta e cuja retificação foi pleiteada pela Recorrente, havendo pronto pagamento das diferenças apuradas a partir da auditoria realizada pelos consultores da Recorrente”, e completa sustentado que “sob nenhuma hipótese é possível vislumbrar a manutenção dos autos de infração em epígrafe, que partiram de DCTF retificada como base de cálculo para as contribuições lançadas”.

Mas não tem razão a Recorrente.

Embora a Fiscalização tenha efetivamente desconsiderado a DCTF retificadora, e o fez porque o procedimento fiscal já havia sido iniciado e a retificação da DCTF não havia sido autorizada, de tal sorte que a Recorrente não estava espontânea em relação às Contribuições

reapuradas, não parece corresponder aos fatos apresentados nos autos que ela tenha considerado como base de cálculo das Contribuições devidas os valores que constaram da DCTF original.

O Termo de Verificação Fiscal – PIS e COFINS de e-fls. 1131 a 1146 nos revela, em diversas passagens, que a Fiscalização, ao contrário do que afirma a Recorrente, reconstituiu a base de cálculo das Contribuições também a partir de informações prestadas pela Recorrente na EFD-Contribuições retificadora, conforme podemos ver nos excertos a seguir reproduzidos:

4. Foram verificados os valores constantes da escrituração contábil, bem como com os arquivos SPED de escrituração contábil digital - ECD, de Escrituração Fiscal Digital-EFD ICMS/IPI, e de Nota Fiscal Eletrônica – Nfe, identificando-se, além dos valores relativos à receita bruta de vendas de bens e serviços, os totais de vendas canceladas, devoluções e os descontos incondicionais concedidos. Foram, ainda, apurados, através de verificações junto aos arquivos digitais citados, e também junto aos **arquivos retificados do SPED EFD - Contribuições**, os registros das operações de compras de mercadorias para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos, das demais operações que geraram créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS, bem como dos montantes de créditos constituídos e descontados pelo contribuinte.

...

10. O sujeito passivo informou nos **arquivos retificados do SPED EFD - Contribuições** as seguintes parcelas de receitas:

- Receita tributada por alíquota básica das contribuições: o contribuinte informou a parcela anual de receitas de R\$ 2.121.135.308,09, tributando-as pelas alíquotas básicas das contribuições (PIS – 1,65% e COFINS – 7,6%).
- Receitas decorrentes da venda de medicamentos e cosméticos – Lei n. 10.147/2000: o contribuinte informou a parcela anual de receitas de R\$ 142.000.888,07, a título de venda de medicamentos tributados pelas contribuições por alíquotas diferenciadas, nos termos do art. 1º, I, “a” da Lei n. 10.147/2000, bem como informou, ainda, o montante anual de R\$ 157.942.039,01, correspondente à venda de cosméticos, com tributação estabelecida pelo art. 1º, I, “b” da mesma lei.
- Receitas tributadas por substituição tributária – vendas para a Zona Franca de Manaus (ZFM) – Lei n. 11.196/2005: verificamos que o contribuinte apurou a parcela anual de R\$ 3.525.903,11, na condição de substituto tributário, pautando-se pelo disposto no art. 65, da Lei n. 11.196/2005, bem como aplicando às mesmas receitas alíquotas diferenciadas das contribuições (PIS – 2,2% e COFINS 10,3%).

...

DA ANÁLISE DOS CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE:

19. Ainda através dos arquivos retificados da SPED-Contribuições, verificamos que o contribuinte considerou, na composição da base de cálculo dos créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS, os valores seguintes:

...

25. Em relação às despesas de armazenagem e fretes na operação de vendas, o contribuinte informou nos arquivos retificados do SPED Contribuições um valor de R\$ 101.616.944,98 no ano-calendário de 2014.

...

29. No que se refere às devoluções de vendas, o contribuinte declarou nos arquivos retificados do SPED-Contribuições que só houve devoluções de vendas em relação ao mercado interno, conforme quadro abaixo:

Além disso, a Recorrente não apresenta qualquer prova concreta que evidencie a acusação formulada, mas apenas faz alegações a respeito do uso pela Fiscalização de uma base de cálculo incorreta.

Assim, não se confirmando a acusação feita pela Recorrente de que a Fiscalização teria considerado como base de cálculo das Contribuições os valores que constaram da DCTF original, mas, ao contrário, havendo nos autos evidências de que as retificações feitas pela Recorrente em sua EFD-Contribuições foram consideradas pela Fiscalização na apuração dessa base de cálculo, não há nada que possa ser provido neste tópico.

4. Da juntada de documentos (e-fls. 1369 a 1374)

A Recorrente apresenta, neste tópico, o trabalho de reapuração da base de cálculo das Contribuições não cumulativas, realizado pela empresa Bookeepers.

De acordo com a Recorrente, esse trabalho foi o que serviu de base para a retificação da ECD-Contribuições e da DCTF, o qual, porém, “não havia sido dividido por mês de apuração àquela época, mas sim por itens e quesitos”.

A Recorrente sustenta que “a partir de todo esse extenso trabalho de reapuração, é possível comprovar que, em realidade, os lançamentos de contribuição efetuados nos autos de infração combatido, partiram de informações incompatíveis com a realidade das operações do ano-calendário de 2014”, e acusa a Fiscalização, mais uma vez, de ter utilizado “informações comprovadamente equivocadas para compor a base de cálculo do lançamento de contribuições ora combatido”.

E completa repisando que, “ao ser desconsiderada a DCTF-retificadora transmitida pela Recorrente, o Fisco se pautou em base para autuação comprovadamente incorreta, o que enseja o cancelamento dos autos de infração combatidos”.

Como se percebe, a base da irresignação apresentada pela Recorrente no presente tópico continua fundada na suposta utilização pela Fiscalização das informações apresentadas na DCTF original. Essa, para a Recorrente, seria a origem das “*informações incompatíveis com a realidade das operações do ano-calendário de 2014*”.

Mas já vimos que os autos demonstram que a Fiscalização não partiu da DCTF original, mas sim considerou as informações que foram prestadas pela Recorrente na ECD-Contribuições.

Quanto ao trabalho apresentado pela Recorrente, que traz a reapuração da base de cálculo das Contribuições não cumulativas para o ano de 2014, ele, em tese, serviu de base para a ECD-Contribuições retificadora apresentada, que, repita-se, serviu de base para a reapuração da base de cálculo feita pela Fiscalização.

Se há quaisquer divergências entre os valores apurados pela Fiscalização e os valores apurados pela empresa Bookkeepers, a Recorrente não as aponta de forma clara, e nem expressa as razões que justificam essas possíveis divergências, se é que existe alguma.

Assim, uma vez afastada a acusação da Recorrente de que a Fiscalização partiu de informações equivocadas para a apuração da base de cálculo das Contribuições (DCTF original, no dizer da Recorrente), a apresentação de uma nova reapuração da base de cálculo das Contribuições sem qualquer apontamento de equívocos na base de cálculo apurada pela Fiscalização não tem o condão infirmar a conclusão a respeito do acerto da base de cálculo sobre a qual trabalhou a Fiscalização.

Não basta à Recorrente apresentar uma nova reapuração da base de cálculo e dizer que aquela sobre a qual trabalhou a Fiscalização está errada. Para dar andamento ao litígio, é preciso que a Recorrente aponte os equívocos cometidos pela Fiscalização.

Dessarte, nego provimento na matéria.

5. Da consideração dos DARF pagos (e-fls. 1374 a 1375)

Por fim, de forma subsidiária, na hipótese de serem mantidos os lançamentos realizados por meio dos Autos de Infração, a Recorrente pede que sejam considerados os pagamentos efetuados com base na DCTF retificadora, transmitida durante a fiscalização.

Relembra ela que, “*em trabalho de reapuração das bases de cálculo do PIS/COFINS no ano-calendário de 2014, houve meses em que se verificou que o valor originariamente recolhido a título de tais contribuições foi insuficiente*”, e que, “*em ato de boa-fé, prontamente realizou o pagamento das diferenças apuradas a partir da auditoria realizada pelos consultores*”, conforme DARF acostados aos autos a partir da e-fl. 1280.

Aponta que “o próprio acórdão recorrido ressaltou expressamente a necessidade de serem considerados os pagamentos efetuados pela Recorrente. E isso persiste ainda que eventualmente desconsiderada, neste processo, a DCTF-retificadora que deu causa a esses pagamentos”.

Quando o processo veio para este CARF pela primeira vez, a relatora designada teve dúvidas, frente a esses pagamentos realizados pela Recorrente, sobre quais parcelas restariam efetivamente controversas nos presentes autos, e por isso propôs a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade fiscal de origem elaborasse “relatório fiscal conclusivo no qual identifique de forma clara, com a correspondente referência ao Anexo X da autuação, qual o valor correspondente à autuação foi objeto de pagamento pelo sujeito passivo no curso da ação fiscal, identificando qual o montante que estaria em efetivo contraditório e quais já teriam sido reconhecidos como válidos pela ora Recorrente no curso da ação fiscal”.

Em cumprimento à diligência, a unidade de origem, observando que “o trabalho de auditoria se baseou na EFD-Contribuições Retificadora e o contribuinte informou em sua resposta ao Termo de Início de Diligência Fiscal pela fiscalização, e discorda daqueles créditos que foram glosados”, informou que “nenhum valor correspondente à autuação foi objeto de pagamento”.

Inconformada, a Recorrente apresentou a Manifestação de e-fls. 1448 a 1455, onde acusa a Fiscalização de não ter cumprido a diligência determinada pelo CARF, mas que não há necessidade de realização de nova diligência, uma vez que é possível determinar, a partir do processo, os valores que deverão ser abatidos dos montantes lançados nos Autos de Infração.

Aqui entendo que a Recorrente tem razão, ao menos em parte.

Não obstante, antes de adentrarmos na análise da questão, é preciso que se diga que o resultado da diligência, de fato, não atendeu aos quesitos formulados na Resolução CARF 3402-002.361, o que poderia ensejar uma nova baixa do julgamento em diligência, para cumprimento integral do que determinado.

Mas, concordando com a Recorrente, entendo ser prescindível a realização de nova diligência, uma vez que é possível determinarmos, a partir dos autos, o impacto que o pagamento realizado pela Recorrente em razão da DCTF retificadora produz no lançamento realizado pela Fiscalização.

Voltando para o mérito da questão, quando a Fiscalização lavrou os Autos de Infração para cobrança da diferença das Contribuições não cumulativas, a Recorrente, de forma não espontânea, já havia feito o recolhimento dos DARF apresentados na e-fl. 1280 e ss., nos seguintes valores:

Tributo	Referência	Principal	Multa de mora (20%)	Juros (até 02/2018)
PIS	jan/14	R\$ 29.539,39	R\$ 5.907,87	R\$ 13.472,91
COFINS	jan/14	R\$ 139.050,07	R\$ 27.810,01	R\$ 63.420,73

PIS	jun/14	R\$ 10.067,13	R\$ 2.013,42	R\$ 4.165,77
COFINS	jun/14	R\$ 46.795,91	R\$ 9.359,18	R\$ 19.364,14
PIS	nov/14	R\$ 45.827,56	R\$ 9.165,51	R\$ 16.887,45
COFINS	nov/14	R\$ 212.668,65	R\$ 42.533,73	R\$ 78.368,39

Isso significa, em tese, que parte dos valores lançados pela Fiscalização já haviam sido recolhidos pela Recorrente.

É bem verdade que, ao retificar a DCTF e pagar os DARF dali resultantes, a Recorrente recolheu a diferença das Contribuições devidas, acrescendo a elas a multa de mora, quando, em razão do fato de não ser espontânea (ela já se encontrava sob fiscalização), deveria ter acrescido a elas a multa de ofício.

Mas isso não elide o fato de que a Fiscalização poderia ter feito a imputação do pagamento, realizado de forma não espontânea, para reduzir o montante das Contribuições a serem lançadas.

Por isso entendo que deve ser feita a imputação dos pagamentos realizados pela Recorrente, de forma proporcional (conforme dispõe a Súmula CARF nº 228), considerando que, ao invés da multa de mora de 20%, a Recorrente deveria ter acrescido ao principal a multa de ofício de 37,5% (redução de 50% da multa de ofício de 75% em razão do pagamento realizado).

Fazendo essa imputação de forma proporcional, chegamos ao montante quitado pela Recorrente a partir dos pagamentos realizados via DARF, conforme tabela a seguir:

Tributo	Referência	Valores pagos				Imputação proporcional			
		Principal	Multa de mora (20%)	Juros (até 02/2018)	Total	Principal	Multa de ofício (37,5%)	Juros (até 02/2018)	Total
PIS	jan/14	R\$ 29.539,39	R\$ 5.907,87	R\$ 13.472,91	R\$ 48.920,17	R\$ 26.716,28	R\$ 10.018,60	R\$ 12.185,29	R\$ 48.920,17
COFINS	jan/14	R\$ 139.050,07	R\$ 27.810,01	R\$ 63.420,73	R\$ 230.280,81	R\$ 125.760,92	R\$ 47.160,34	R\$ 57.359,55	R\$ 230.280,81
PIS	jun/14	R\$ 10.067,13	R\$ 2.013,42	R\$ 4.165,77	R\$ 16.246,32	R\$ 9.082,25	R\$ 3.405,84	R\$ 3.758,23	R\$ 16.246,32
COFINS	jun/14	R\$ 46.795,91	R\$ 9.359,18	R\$ 19.364,14	R\$ 75.519,23	R\$ 42.217,82	R\$ 15.831,68	R\$ 17.469,73	R\$ 75.519,23
PIS	nov/14	R\$ 45.827,56	R\$ 9.165,51	R\$ 16.887,45	R\$ 71.880,52	R\$ 41.227,72	R\$ 15.460,39	R\$ 15.192,41	R\$ 71.880,52
COFINS	nov/14	R\$ 212.668,65	R\$ 42.533,73	R\$ 78.368,39	R\$ 333.570,77	R\$ 191.322,50	R\$ 71.745,94	R\$ 70.502,33	R\$ 333.570,77

Diante disso, entendo que, em relação ao Auto de Infração das Contribuições para o PIS/PASEP, deve ser reduzido, da base de cálculo do lançamento, o valor de R\$ 26.716,28, relativamente ao fato gerador ocorrido em 31/01/2024, o valor de R\$ 9.082,25, relativamente ao fato gerador ocorrido em 30/06/2014, e o valor de R\$ 41.227,72, relativamente ao fato gerador ocorrido em 30/11/2014, e, em relação ao Auto e Infração da COFINS, deve ser reduzido, da base de cálculo do lançamento, o valor de R\$ 125.760,92, relativamente ao fato gerador ocorrido em 31/01/2024, o valor de R\$ 42.217,82, relativamente ao fato gerador ocorrido em 30/06/2014, e o valor de R\$ 191.322,50, relativamente ao fato gerador ocorrido em 30/11/2014.

6. Conclusão

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para, aplicando a imputação proporcional aos pagamentos realizados por meio dos DARF de e-fl. 1280 e ss., reduzir a base de cálculo dos valores lançados no Auto de Infração das Contribuições para o PIS/PASEP em R\$ 26.716,28, relativamente ao fato gerador ocorrido em 31/01/2024, em R\$ 9.082,25, relativamente ao fato gerador ocorrido em 30/06/2014, e em R\$ 41.227,72, relativamente ao fato gerador ocorrido em 30/11/2014, e reduzir a base de cálculo dos valores lançados no Auto de Infração da COFINS em R\$ 125.760,92, relativamente ao fato gerador ocorrido em 31/01/2024, em R\$ 42.217,82, relativamente ao fato gerador ocorrido em 30/06/2014, e em R\$ 191.322,50, relativamente ao fato gerador ocorrido em 30/11/2014.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthäeler Dornelles