



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.721937/2011-13
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-015.597 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 18 de julho de 2024
Recorrente COMPANHIA AÇUCAREIRA CENTRAL SUMAUMA - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

COFINS. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração extemporânea de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, a exemplo do DACON, para que os registros permitam controle da fruição dos créditos sem duplicidades ou incongruências em relação aos controles/registros contábeis e fiscais do contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA. MESMAS RAZÕES DE DECIDIR.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep as mesmas razões de decidir empregadas em relação à Cofins, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento, tendo os Conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado) e Alexandre Freitas Costa acompanhado pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído pelo Conselheiro Marcos Roberto da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-007.585**, de 14/12/2020 (fls. 439 a 460)¹, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O processo trata de **Autos de Infração** lavrados para a exigência de **Contribuição para o PIS/Pasep** e da **Cofins** (fls. 2 a 15), além de multa de ofício de 75% e encargos legais, apurados pela sistemática da não cumulatividade, em face da insuficiência de recolhimento das contribuições, relativamente ao mês de julho de 2006.

A Fiscalização relata no **Termo de Encerramento de Ação Fiscal**, de fls. 16 a 31, que a empresa tem como objeto social a produção de açúcar (sujeito à incidência não cumulativa) e de álcool para fins carburantes (no período fiscalizado, sujeito à incidência cumulativa), e que foram verificadas inconsistências em relação aos seguinte itens: (a) **Bens Utilizados como Insumos** (a1) bens apresentados como insumos que não estão ligados diretamente ao processo produtivo, como: i) material de manutenção de veículos leves, veículos importados, tipo Honda e Mitsubshi, e motos: gasolina, espelhos, lanternas, amortecedores, pagos a concessionárias; ii) materiais como luminárias, lâmpadas, tomada elétrica, lixas *etc.*; iii) material utilizado nas unidades auxiliares, como laboratório; iv) ferramentas como maçarico de corte, disco de corte, facões, solda elétrica, *etc.*, e v) graxas; (a2) bens apresentados como insumos que são utilizados exclusivamente na produção do álcool - explica que alguns insumos aproveitados como créditos se referem somente à produção do álcool, ou seja, tais insumos estão ligados ao regime cumulativo, como, por exemplo, o antiespumante e o ácido sulfúrico; (a3) produtos e insumos agrícolas que tiveram suas alíquotas reduzidas a zero; (a4) bens que estão no ativo imobilizado da empresa na conta “Máquinas e Equipamentos Agrícolas”, relatando que a interessada, ao invés de calcular a depreciação do bem, aplicou, indevidamente, a alíquota sobre o valor de sua aquisição; (a5) foi constatada a utilização de algumas notas duas vezes, uma na listagem de bens utilizados como insumos e outra na listagem dos créditos presumidos; (b) **Serviços Utilizados como Insumos** (foram glosados alguns créditos relativos a serviços realizados em concessionárias referentes à manutenção em veículos leves, veículos importados e motos, por não estarem diretamente ligados à produção); (c) **Despesas de Aluguéis de Prédios Locados** (os valores lançados no DACON se referem a pagamentos de arrendamentos de terra para plantação de cana-de-açúcar); (d) **Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda** (a empresa, no DACON de 01/2006, inseriu créditos decorrentes de despesas de frete de , e apresentou documentos de serviços que foram prestados nos anos de 2003, 2004 e 2005 - data da emissão das notas - e nenhuma se referia à competência de 01/2006, aduzindo que estes

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

créditos extemporâneos não podem ser apurados no DACON de 2006, pois deveriam ter sido apurados nos respectivos DACON de 2003, 2004 e 2005); e (e) **Créditos Presumidos da Agroindústria** (ao analisar os créditos oriundos da compra da cana-de-açúcar de pessoa física e jurídica, verificou-se que a empresa não efetuou o rateio proporcional com base na receita bruta, como evidenciado nas outras despesas).

Cientificado dos Autos de Infração, o contribuinte apresentou **Impugnação** (fls. 310 a 331), alegando, em síntese, que: (a) é nulo o procedimento fiscal, entendendo que qualquer repercussão tributária, por conta de eventual glosa dos créditos escriturados nos DACON, somente poderia alcançar período não abrangido pela decadência; (b) a aplicação do conceito de insumos no âmbito da agroindústria sucroalcooleira não comporta a interpretação dada pela fiscalização, pois a atividade tanto é agrícola (produção de cana-de-açúcar) quanto industrial (produção de açúcar e álcool); (c) a produção de bens destinados à venda, de que trata o art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 está integrada, basicamente, em três esferas (a produção ou compra de cana-de-açúcar; o corte, carregamento e transporte, próprio ou prestado por outras pessoas jurídicas, da cana-de-açúcar, produzida ou adquirida, do campo para a fábrica; e a transformação da cana-de-açúcar em açúcar e álcool); (d) há ofensa ao art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, pois a fiscalização a impediu o contribuinte de utilizar extemporaneamente créditos legítimos; e (e) a decisão administrativa viola a literalidade do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, quando glosa os créditos com despesas com arrendamentos rurais.

O recurso foi apresentado à **DRJ em Curitiba/PR**, que proferiu o **Acórdão nº 06-53.035**, de 01/07/2015 (fls. 363 a 377), que rejeitou a preliminar de nulidade e considerou **improcedente** a Impugnação, mantendo-se o crédito lançado, pelo seguinte fundamentos; (a) o prazo decadencial do direito de lançar tributo não rege os institutos da compensação e do ressarcimento, e não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e a certeza do crédito do sujeito passivo e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados; (b) somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas; (c) na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa e cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apenas em relação às receitas não cumulativas, poderá haver apuração de créditos; (d) o direito ao crédito de dispêndios relativos a aluguéis de prédios, pagos à pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa, não abrange as despesas com arrendamento da propriedade rural; e (e) é exigida a entrega de DACON e DCTF retificadores quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Cientificado do Acórdão da DRJ, o contribuinte apresentou o **Recurso Voluntário** de fls. 382 a 401, endossando argumentos apresentados na Impugnação, e reforçando a imutabilidade dos saldos do DACON até junho de 2006, por decadência, a impropriedade das glosas de crédito de bens e serviços utilizados como insumos, e das glosas de créditos com despesas com arrendamentos rurais e extemporâneos.

No julgamento do Recurso Voluntário, com decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-007.585**, de 14/12/2020, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, deu-se parcial provimento ao Recurso Voluntário, sob os seguintes fundamentos, para: (a) reverter as glosas dos créditos com as seguintes despesas: materiais de laboratórios, produtos de limpeza utilizados na indústria, ferramentas utilizadas no desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela empresa e arrendamentos rurais;

(b) manter as glosas dos créditos com as despesas com veículos leves, observados os requisitos previstos no art. 3º da Lei nº 10.833/2003; e (c) manter a vedação à apropriação dos créditos extemporâneos, uma vez que a apuração do crédito extemporâneo é permitida, mas está sujeita ao procedimentos de retificação das declarações tributárias.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificado do Acórdão nº **3201-007.585**, de 14/12/2020, o **Contribuinte** apresentou **Recurso Especial** (fls. 534 a 551), suscitando divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária no que tange a: (a) crédito extemporâneo e exigência de retificação de DICON; (b) crédito sobre despesas com veículos leves; e (c) créditos referentes a serviços de transporte coletivo de empregados, indicando, respectivamente, como paradigmas, os Acórdãos nº 9303-006.247 e nº 9303-008.635 - tema (a), nº 9303-008.304 - tema (b); e nº 3001-001.811 - tema (c). No Exame monocrático de Admissibilidade do Recurso Especial não foi dado seguimento quanto à matéria (b), por não restar comprovada a divergência, e quanto à matéria (c), por ser o paradigma de Turma Extraordinária.

No que se refere ao tema (a), apontou-se que no **acórdão recorrido** a Turma julgadora entendeu que a apuração do crédito extemporâneo não é vedada, contudo as retificações das declarações tributárias devem ser observadas, não tendo havido, no caso, retificação de DICON, enquanto que nos **Acórdãos paradigmas** as Turmas julgadoras concluíram que a retificação do DICON não seria requisito indispensável, podendo ser superado em certos casos.

Assim, com as considerações tecidas no **Despacho de Admissibilidade** de Recurso Especial, expedido pelo Presidente da 2ª Câmara / 3ª Seção de Julgamento, em 14/12/2021, às fls. 612 a 618, foi **dado parcial seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas quanto a “**Crédito extemporâneo de PIS e COFINS - Requisito de retificação de DICON**”.

Cientificada do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, a Fazenda Nacional apresentou suas **Contrarrrazões**, às fls. 636 a 659, requerendo que fosse negado provimento ao recurso, mantendo-se a decisão tomada no acórdão recorrido em relação à matéria.

Em 15/12/2023, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo **Contribuinte** é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - 2ª Câmara, de 14/12/2021, às fls. 612 a 618, exarado pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, restando evidente a divergência jurisprudencial no que se refere à retificação de DICON como prévio requisito (ou não) para a utilização de créditos extemporâneos referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

Assim, em endosso ao exame monocrático de admissibilidade, voto pelo **conhecimento** do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Do Mérito

A controvérsia tratada no presente Recurso Especial reside na análise da possibilidade de **utilização de crédito extemporâneo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS** sem a necessidade de retificação de DACON.

Conforme relatado, o contribuinte fez uso de créditos extemporâneos das contribuições não cumulativas sem a retificação do DACON, como descrito pela fiscalização, no Termo de Encerramento de Ação Fiscal, item “3.5 – Despesas Armazenagem e Fretes na Operação de Vendas”:

“A empresa no DACON de janeiro de 2006 inseriu créditos decorrentes de despesas de frete (...). A fiscalização, então, elaborou Termo de Intimação, solicitando a apresentação desses conhecimentos de frete. Quando a empresa apresentou os documentos comprobatórios, a fiscalização pôde verificar que os serviços foram todos prestados nos anos de 2003, 2004 e 2005 (data da emissão das notas) e nenhuma se referia à competência de janeiro de 2006. **Como tais créditos se referem a períodos de apuração anteriores, são créditos extemporâneos**, não podem ser apurados no Dacon de 2006. Estes créditos **deveriam ter sido apurados nos Dacons de 2003, 2004 e 2005. Se por algum motivo, a empresa esqueceu de apurar créditos, em janeiro de 2006 quando constatado o fato, procederia a retificação dos Dacons correspondentes aos períodos específicos**”. (*grifo nosso*)

No Acórdão recorrido, decidiu-se pela necessidade de retificação do DACON para fins de aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS e da COFINS, consignando que tal requisito é fundamental para a fruição do crédito.

No recurso especial, o contribuinte argumenta que 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 na não cumulatividade para as contribuições poderia ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do DACON por parte do contribuinte.

É inegável que, como apontou o contribuinte, nos termos do art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que disciplina a utilização do crédito, permite-se que o crédito já apurado em um determinado mês, e **não utilizado**, possa ser aproveitado em meses posteriores, no entanto, há procedimento para tal aproveitamento, destinado a permitir a convicção do fisco e do próprio contribuinte de que a contabilidade e os registros são fidedignos, impedindo inconsistências, como a tomada do mesmo crédito por mais de uma vez.

Assim, não se questiona a possibilidade de, em tese, aproveitar-se crédito extemporâneo, mas simplesmente o seu aproveitamento fora das regras procedimentais de controle estabelecidas, entre elas a retificação das declarações que passam a estar incorretas com a tomada extemporânea do crédito.

A apuração de tais valores, a título de crédito, deriva justamente das declarações fiscais do contribuinte, como a introduzida pela IN SRF nº 384/2004, que instituiu o DACON. E, ausente a prévia apuração do montante a ser aproveitado, mediante a devida retificação do DACON, não se pode ter como líquida e certa a dedução de tais créditos extemporâneos em outros períodos pelo contribuinte. A possibilidade de tomada de créditos extemporâneos à margem do sistema procedimental de controle implementado, de forma eletrônica e automatizada, ocasionaria retrocesso ao tempo em que a RFB, para verificar determinado

crédito, e de que não teria sido tomado em duplicidade, teria que manualmente apurar a cada período todas as tomadas de crédito, o que não se considera produtora nem recomendável.

Portanto, no regime da não cumulatividade, a utilização de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos.

Os créditos da COFINS devem ser apurados mensalmente e deduzidos do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal, e o crédito não aproveitado no mês poderá sê-lo nos meses seguintes, sendo que o saldo credor trimestral poderá ser objeto de ressarcimento/compensação, mediante a transmissão de PER/DCOMP. O instrumento legal para se apurar os créditos da contribuição é o DACON mensal que deve ser preenchido e transmitido à Administração Tributária (RFB) pelo contribuinte. Sobre o tema, a IN SRF nº 590/2005, assim dispõe:

“Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de **Dacon retificador**, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§1º O **Dacon retificador** terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores. (...)

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

É importante destacar que as exigências impostas pelas IN SRF possuem suporte no art. 92 da Lei nº 10.833/2003 que atribuiu à RFB a regulamentação da operacionalização dos aproveitamentos desses créditos.

Portanto, a apuração extemporânea de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial o DACON, vez que tal demonstrativo espelha os controles contábeis e fiscais da empresa, que devem ser internamente consistentes.

Nesse sentido, precedentes recentes desta Câmara Superior:

“CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos **está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores** dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais.” (grifo nosso) (**Acórdão 9303-014.779**, Rel. Cons. Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, voto de qualidade, vencido o relator e as Cons. Tatiana Josefovicz Belisario, Alexandre Freitas Costa e Cynthia Elena de Campos - suplente convocada, sessão de 13/03/2024) (Presentes ainda os Cons. Rosaldo Trevisan, Vinicius Guimaraes, Gilson Macedo Rosenburg Filho e Liziane Angelotti Meira)

“CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais.” (grifo nosso) (**Acórdão 9303-014.842**, Rel. Cons. Vinicius Guimarães, maioria, vencidos os Cons. Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Tatiana Josefovicz Belisário, Alexandre Freitas Costa, e

Cynthia Elena de Campos, sessão de 13/03/2024) (Presentes ainda os Cons. Rosaldo Trevisan, Gilson Macedo Rosenburg Filho e Liziane Angelotti Meira)

Assim, em endosso a tais precedentes, e pelas razões aqui expostas, são improcedentes as razões recursais, devendo ser mantida a decisão proferida no acórdão recorrido.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, em **negar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan