



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10768.004022/2006-24
ACÓRDÃO	3402-011 767 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de abril de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GALVASUD S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/08/2005

RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à comprovação, pelo contribuinte, de que tais valores não foram utilizados em duplicidade. Não há, porém, qualquer obrigatoriedade de que tal demonstração seja realizada por meio da retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada para conversão do julgamento do recurso em diligência e, no mérito, negar provimento ao recurso. Os Conselheiros Marina Righi Rodrigues Lara, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo acompanharam o relator pelas conclusões, por entenderem que a retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) não é condição para o aproveitamento de créditos na forma extemporânea, desde que comprovada a não utilização em duplicidade. Designada a conselheira Marina Righi Rodrigues Lara para redigir a tese vencedora.

Sala de Sessões, em 17 de abril de 2024.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lázaro Antônio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo da análise do Pedido de Ressarcimento (PER) nº 01110.67715.120106.1.1.08-4210, juntado às fls. 16/18, através do qual o contribuinte pleiteia crédito de “PIS/PASEP Não-Cumulativo – Exportação” referente ao 3º Trimestre de 2004, no valor de R\$870.481,97. Este crédito foi utilizado em Declarações de Compensação (DCOMPs) vinculadas ao PER em questão.

A Demac/RJO/Diort expediu o Parecer nº 42/2010, às fls. 328/342, que serviu de base para a elaboração e emissão do Despacho Decisório de fl. 353/354, o qual reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, nos seguintes montantes:

- R\$64.638,69, relativamente ao mês de julho/2004;
- R\$235.045,23, relativamente ao mês de agosto/2004;
- R\$10.340,47, relativamente ao mês de setembro/2004;

Os fundamentos para o indeferimento constam do referido Parecer nº 42/2010, nos seguintes termos, em apertada síntese:

a) Os valores declarados no Dacon são os mesmos tanto para a Cofins, objeto do processo 10070.002384/2004-67, tanto para o PIS, objeto do presente processo, tendo em vista ter o mesmo período de apuração e mesma base de cálculo. Para subsidiar o presente processo foi anexada cópia de fls. 45/314 do processo da Cofins já examinado;

b) À luz do que determina a legislação de regência, bem como das informações e documentos trazidos com a diligência realizada no processo 10070.002384/2004-67, passou-se a análise dos dados declarados no Dacon relativos aos meses de julho a setembro de 2004;

- c) A interessada calculou o percentual dos custos vinculados às receitas de exportação deixando de incluir as denominadas “outras receitas”. Os percentuais foram recalculados, conforme demonstrativo constante do Parecer em fl. 321;
- d) Intimada a comprovar as aquisições de insumos informadas no Dacon, a interessada apresentou pastas contendo notas fiscais relativas a aquisições efetuadas nos meses de junho, julho e agosto de 2004. Nenhuma nota fiscal foi apresentada referente a setembro de 2004;
- e) A partir das notas fiscais apresentadas, procedeu-se à quantificação do valor mensal das aquisições de bens, utilizando-se, para tanto, das planilhas elaboradas na análise do processo 10070.002384/2004-67. Para os meses de julho e agosto, foram apurados valores divergentes daqueles declarados no Dacon. Em relação a setembro, não foi possível aferir a exatidão do valor declarado, uma vez que a interessada não apresentou os documentos requeridos;
- f) Quanto às aquisições de serviços utilizados como insumos, foram apurados os valores referentes a julho, agosto e setembro, de acordo com as notas fiscais emitidas pela empresa Cikel Serviços S/A apresentadas pela interessada;
- g) Para apuração dos créditos relativos às despesas com energia elétrica foram considerados os valores comprovados através das notas fiscais de consumo apresentadas no processo 10070.002384/2004-67;
- h) A interessada apresentou no processo 10070.002384/2004-67, cópia dos documentos relativos ao pagamento de aluguel à pessoa jurídica do imóvel onde funcionava sua sede. As despesas de aluguel foram consideradas no valor de R\$12.000,00 mensais. Não foram consideradas as despesas com pagamento de cotas condominiais e de IPTU, pois a legislação só permite a apuração de créditos sobre despesas de aluguel;
- i) Com relação aos créditos relativos a despesas de frete com vendas, a interessada apresentou os Conhecimentos de Transporte nas operações de venda e ao transporte referente ao retorno das embalagens (pallets, racks) nas quais os produtos haviam sido anteriormente transportados. Foram apresentadas também planilhas contendo o saldo e a formação da conta do Razão “Transportes Rodoviários na Vendas”. Não foram apresentados documentos relativos a despesas com armazenagem. Para identificação do momento de ocorrência das despesas, utilizou-se a data de emissão dos Conhecimentos de Transporte e foram elaboradas novas planilhas de apuração dos créditos sobre as despesas incorridas em cada mês;
- j) Verificou-se, por fim, a existência de crédito em favor da interessada nos valores relacionados no demonstrativo anexo ao Parecer em fl. 328, que reproduz, com as devidas alterações, as Fichas 04 dos Dacon, resultando no reconhecimento parcial do direito creditório pleiteado.

Cientificado do Parecer Conclusivo e do despacho decisório em 04/01/2011, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 01/02/2011 (fls. 360/364), alegando, em síntese, que:

a) A autoridade fiscal afirma que não teriam sido apresentadas notas fiscais relativas a aquisições efetuadas no mês de setembro, contrariando o que consta registrado no Termo de Devolução de Documentos. Assim, faz-se mister a conversão do feito em diligência para análise e efetiva conferência dessas notas fiscais;

b) Da leitura dos dispositivos legais mencionados pela autoridade administrativa (inciso I do art. 15 da Lei 10.833/2003) constata-se que não é possível vislumbrar qualquer lógica com a conclusão exarada, no sentido de que o aludido crédito deveria ter sido apenas apurado sobre as despesas de frete incorridas no próprio mês de sua apuração, e não sobre a composição da base de cálculo da contribuição em si;

c) Não obstante o vício de fundamentação, a conclusão fiscal não encontra respaldo legal, haja vista que o § 4º do art. 3º da lei 10.637/2002 autoriza que os créditos não aproveitados no próprio mês sejam aproveitados nos meses subsequentes;

d) Resta claro e comprovado que há crédito líquido e certo passível de utilização em meses subsequentes aos em que foram incorridas as despesas com fretes;

e) Por fim, requer preliminarmente a conversão do feito em diligência para que a fiscalização proceda à análise das notas fiscais de entrada de bens utilizados como insumo no mês de setembro de 2004 e apenas após manifeste-se a respeito. Caso não seja acolhida a preliminar, requer a reforma do despacho decisório, para que seja considerado todo o crédito de frete declarado pela Requerente.

A 5ª Turma da DRJ-RJO, em sessão datada de 04/08/2011, **por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade**. Foi exarado o Acórdão nº 13-36.459, às fls. 418/425, com a seguinte Ementa:

APRESENTAÇÃO DE PROVAS.

Cabe ao contribuinte no momento da impugnação trazer ao julgado todos os dados e documentos que entende comprovadores dos fatos que alega.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DILIGÊNCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.

PIS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

O crédito do PIS no regime de incidência não cumulativo será calculado em relação aos custos, despesas e encargos incorridos no próprio mês de apuração. O crédito

assim apurado e não aproveitado no próprio mês poderá sê-lo em meses subsequentes.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 19/03/2012** (conforme Aviso de Recebimento - AR, à fl. 557), **apresentou Recurso Voluntário em 18/04/2012**, às fls. 431/439.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche parcialmente as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento em parte.

I – DA PRELIMINAR DE CONVERSÃO DO FEITO EM DILIGÊNCIA

Nesta preliminar, o Recorrente apresenta seus argumentos nos seguintes termos:

Na parte concernente à parcela do crédito relativa as aquisições efetuadas no mês de setembro de 2004 de bens utilizados como insumo, a autoridade fiscal aduz que "Não tinha sido apresentada nenhuma nota fiscal relativa a aquisições efetuadas no mês de setembro/2004.

Ocorre que, conforme comprovado pelo Termo de Devolução de Documentos anexo à Manifestação de Inconformidade (docs. 03 e 04), todas as notas fiscais de entrada de bens utilizados como insumo no período (setembro/2004) foram apresentadas à fiscalização. Assim, faz-se mister a conversão do feito em diligência para análise e efetiva conferência dessas notas fiscais.

Este mesmo pedido já constou da Manifestação de Inconformidade, e o Acórdão recorrido, por sua vez, o havia rejeitado com base nos seguintes fundamentos:

Preliminarmente requer a interessada a realização de diligência com a finalidade de apurar créditos sobre aquisições de insumos realizadas no mês de setembro. Alega que a autoridade fiscal que proferiu o Parecer deixou de apurar referidos créditos sob o fundamento de que não teriam sido apresentadas as notas fiscais de compras relativas a setembro, mas que, em contradição à afirmação fiscal, o Termo de Devolução de Documentos demonstra que todas as notas fiscais de entrada de bens utilizados como insumos foram apresentadas à fiscalização.

À fl. 397 a interessada junta documento atestando o recebimento, pela autoridade fiscal, dos documentos ali relacionados (a serem conferidos após o recebimento), apresentados pela empresa em resposta à intimação fiscal. Na relação de documentos apresentados consta no item A: "notas fiscais relativas às aquisições dos bens utilizados como insumos". À fl. 398 consta planilha elaborada pela empresa, intitulada "Controle de Pastas", contendo informações quanto à

quantidade de pastas e seu conteúdo. Da referida planilha, observa-se que em relação ao período em questão (setembro de 2004) foram apresentadas apenas 6 pastas. Todas as demais (31 pastas) contêm, segundo informação do próprio contribuinte, documentos referentes aos meses de junho, julho e agosto. Ocorre que as únicas 6 pastas referentes a setembro foram analisadas pela autoridade fiscal, constando do Parecer Conclusivo, em fl. 325, que os documentos ali contidos estão relacionados à comprovação dos créditos apurados em relação aos fretes nas operações de venda.

Por outro lado, em relação aos créditos calculados sobre as aquisições de bens utilizados como insumos, observa-se que as informações contidas na referida planilha simplesmente corroboram a afirmação fiscal contestada, uma vez que em relação às notas fiscais de entrada de mercadorias, consta a apresentação de 4 pastas referentes a aquisições ocorridas no mês de junho de 2004, 8 pastas referentes a julho de 2004 e 8 pastas referentes a agosto de 2004, exatamente como relatado pela autoridade fiscal no Parecer Conclusivo. Consequentemente, o Termo de Devolução de Documentos, citado na manifestação de inconformidade, atesta apenas a devolução dos documentos anteriormente entregues, não sendo possível concluir, a partir deste Termo, que a fiscalização tenha deixado de examinar dados e documentos comprovadores do crédito pleiteado, devidamente apresentados pela contribuinte, conforme alegado na manifestação de inconformidade.

Dessa forma, não procede a dúvida levantada pela interessada quanto a uma possível desconsideração pela autoridade administrativa, de documentos relevantes que teriam sido apresentados pela empresa em atendimento à intimação formalizada no procedimento fiscal, uma vez que os elementos de prova que vieram anexados à manifestação de inconformidade apenas corroboram o fundamento utilizado no Parecer para o indeferimento de créditos sobre aquisições de insumos relativos a setembro de 2004.

Na hipótese de existência de notas fiscais complementares, porventura não apresentadas por ocasião da apuração fiscal, ou outros elementos de prova capazes de atestar a existência das referidas aquisições e demonstrar a exatidão dos valores informados no Dacon, a interessada deveria providenciar a sua apresentação junto à manifestação de inconformidade. Vale lembrar que a manifestação de inconformidade instaura a fase litigiosa do processo e é a oportunidade dada ao sujeito passivo para que possa formular sua defesa através da apresentação dos motivos de direito e das provas que julgar necessárias e suficientes à comprovação em contrário dos fatos apurados pela administração.

Pelo Princípio da Dialética, cabe ao recorrente impugnar todas as razões lançadas na decisão atacada, buscando demonstrar a existência de *error in procedendo* ou *in iudicando*, a merecer a declaração de nulidade da decisão ou novo julgamento da causa. Inteligência do art. 1.010, inciso III, CPC e Súmula 182/STJ.

A parte recorrente deixou de atacar especificamente o *decisum*, se limitando a repetir os termos da Manifestação de Inconformidade apresentada, o que representa flagrante violação ao princípio da motivação dos recursos (dialeiticidade entre o decidido e o atacado). Impõe-se a aplicação do Princípio da Dialeiticidade, segundo o qual é necessária sintonia entre as razões recursais invocadas para a reforma e os fundamentos do julgado recorrido.

Além disso, não se pode esquecer que a própria instância *a quo* alertou o contribuinte de que “*Na hipótese de existência de notas fiscais complementares, porventura não apresentadas por ocasião da apuração fiscal, ou outros elementos de prova capazes de atestar a existência das referidas aquisições e demonstrar a exatidão dos valores informados no Dacon, a interessada deveria providenciar a sua apresentação junto à manifestação de inconformidade*”. Contudo, **observo que no presente Recurso Voluntário tais documentos não foram apresentados**, o que poderia colocar por terra os argumentos da Fiscalização e da DRJ. Com isso, mantem-se íntegra a decisão recorrida, neste particular.

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de conversão do julgamento em diligência.

II – DO DIREITO - DA ALEGAÇÃO DE CORREÇÃO DO PROCEDIMENTO ADOTADO PELA REQUERENTE

Em relação ao mérito, o Recorrente apresenta seus argumentos nos seguintes termos:

Constata-se, claramente, da leitura dos dispositivos legais mencionados pela autoridade administrativa para fundamentar o despacho decisório, que não é possível vislumbrar qualquer lógica com a conclusão exarada, pois essa foi proferida no sentido de que o aludido crédito deveria ter sido apenas apurado sobre as despesas de fretes da Requerente, provenientes de suas operações de vendas, incorridas no próprio mês de sua apuração, e não sobre a composição da base de cálculo da Contribuição em si.

Não obstante o vício de fundamentação ora apontado, cumpre à Requerente destacar que, à luz da legislação vigente, a conclusão exarada pela Autoridade não encontra respaldo legal, haja vista que o § 4º do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002 autoriza de forma expressa que os créditos não aproveitados no próprio mês sejam aproveitados nos meses subsequentes. Vejamos:

(...)

E é justamente através da análise da documentação apresentada pela Recorrente, no atendimento ao Procedimento Fiscal, bem como na Manifestação de Inconformidade, que se chega à conclusão de que esta agiu de maneira correta e em cumprimento aos dispositivos legais, amparada no § 4º do artigo 3º da Lei n.º 10.637/02, ou seja, aproveitando, no período de junho a setembro de 2004, dos créditos decorrentes das suas despesas com frete nos meses anteriores.

Resta claro e comprovado, neste Recurso Voluntário, que há, para a Recorrente, crédito líquido e certo passível de utilização em meses subsequentes aos 41 em que foram incorridas as despesas com fretes, nos exatos termos previstos pelo § 4º do artigo 3º da Lei nº 10.637/02.

Sem razão o contribuinte. Quanto à forma de utilização extemporânea dos créditos, há que se ressaltar que a legislação tributária não prevê a utilização de créditos de forma acumulada em um único mês. O dispositivo legal que se utilizam os contribuintes para justificar tal possibilidade de creditamento extemporâneo é o art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Esse “transporte de saldo”, permitido pela legislação tem como único objetivo possibilitar que o saldo de crédito seja utilizado para dedução do próprio tributo, no período subsequente, como previsto pela sistemática da não-cumulatividade. Vejamos.

Trata-se de conhecida regra hermenêutica a que afirma que os incisos devem ser interpretados dentro do parágrafo ou do artigo em que estão inseridos, bem como os parágrafos de acordo com o *caput* do seu artigo. Essa vinculação de preceitos normativos segundo uma hierarquia representa o método (ou critério) de interpretação topográfico, pelo qual os dispositivos, em sua interpretação, devem levar em conta o contexto em que estão inseridos. É uma vertente do método de interpretação sistemático. Pois bem.

Com base nessa regra hermenêutica, a melhor interpretação para este § 4º do art. 3º é no sentido de que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes através de desconto do valor apurado na forma do art. 2º (dedução do tributo devido), **conforme consta do caput**, e não fazendo seu acúmulo para fins de realizar compensação com outros tributos.

Se assim fosse, tal regra deveria constar da Lei nº 9.430/96, cujos artigos 73 e 74 tratam especificamente de “Restituição e Compensação de Tributos e Contribuições”, ou possuir dispositivo autorizativo expresso, assim como na hipótese descrita no inciso II do § 1º do art. 5º das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

§ 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.

O presente processo trata de pedido de ressarcimento seguido de declaração de compensação, o que só pode ser feito com o crédito acumulado no próprio trimestre. Assim, como o contribuinte está apresentando Pedido de Ressarcimento referente a crédito de determinado trimestre, somente o crédito acumulado neste poderá ser objeto do pedido. O crédito acumulado nos períodos de apuração anteriores deveria ter sido solicitado em Pedido de Ressarcimento ou Declaração de Compensação específico para cada trimestre respectivo, ou extemporaneamente, mediante retificação da declaração.

É a regra estabelecida pela legislação, **cuja Lei nº 9.430/96 confere à Receita Federal a competência para disciplinar como deverão ser efetuados os procedimentos de restituição, compensação e ressarcimento:**

Lei nº 9.430/1996

*Art. 74. **O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação** de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

(...)

§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição.

Instrução Normativa SRF nº 460, de 17/10/2004

*Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) e **o ressarcimento e a compensação de créditos** do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) **serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.***

(...)

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS

(...)

Art. 22. **Poderão ser objeto de ressarcimento os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o art. 21 que, ao final de um trimestre do ano civil, remanescerem na escrita contábil da pessoa jurídica após efetuadas as deduções e compensações cabíveis.**

§ 1º O ressarcimento de que trata o caput será requerido à SRF, conforme o caso, mediante o formulário Pedido de Ressarcimento de Créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, constante do Anexo II, ou do formulário Pedido de Ressarcimento de Créditos da Cofins, constante do Anexo III.

§ 2º Os créditos a que se refere o art. 21 somente poderão ter seu ressarcimento requerido à SRF após a entrega pela pessoa jurídica do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) **do trimestre-calendário de apuração.**

A retificação das declarações se constitui em obrigação acessória à qual todos os contribuintes devem se submeter, conforme previsto nos arts. 113 e 115 do Código Tributário Nacional – CTN:

TÍTULO II

Obrigação Tributária

CAPÍTULO I

Disposições Gerais

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

CAPÍTULO II

Fato Gerador

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Nos casos em que não há tributo a ser compensado em determinado período de apuração, o crédito pode ser objeto de Pedido de Ressarcimento (a depender da natureza do crédito) ou ser transportado para os períodos seguintes, passando a ser tratado como “crédito

não-ressarcível”, ou seja, aquele que os sistemas de compensação da Receita Federal (e também o contribuinte) irão inicialmente deduzir do tributo devido no período para, somente no caso deste crédito anterior se esgotar, iniciar a dedução do crédito acumulado no próprio trimestre, que é um “crédito ressarcível” (para aquele trimestre).

Nesse sentido, os seguintes precedentes do Poder Judiciário:

i) Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Agravo de Instrumento nº 5026270-89.2021.4.04.0000/SC, Data da Decisão: 29/06/2021, Relator Desembargador Leandro Paulsen:

Requer a reforma da decisão agravada, para que seja determinada a suspensão de exigibilidade do PAF nº 13971-720.133/2015-55 até o julgamento da ação.

É o relatório.

3. Decido.

3.1. Prescrição. Processo administrativo. Pendente recurso, não há que se falar em prescrição intercorrente no processo administrativo. Com efeito, notificado o contribuinte do lançamento, a impugnação acarreta a suspensão da exigibilidade do crédito, o que impede o fluxo do prazo prescricional (STJ, AgRg no AREsp 173.621/RS, Segunda Turma, set/2012). Nesse sentido:

(...)

Assim, afasto a preliminar.

3.2. Créditos extemporâneos de PIS/COFINS.

Quanto ao ponto, o Fisco narrou que:

O que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 preveem é a utilização a posteriori do saldo de crédito já apurado no respectivo período de aquisição:

Art. 3º (omissis)

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes”.

Contudo, situação diversa é aqui verificada, onde a contribuinte teria deixado de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixou de apropriá-los. Nesta hipótese seria necessário refazer a apuração no período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração, e, em se verificando que foi recolhido valor maior que o devido, a contribuinte poderia solicitar o crédito relativo ao indébito apurado.

Antes de serem aproveitados os créditos devem ser apurados no mês a que correspondem, sobretudo pelo fato de que há diversos tipos de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins. E que alguns tipos de créditos não podem ser objeto de ressarcimento e/ou compensação, como por ex., o crédito

presumido. Ademais essa apuração é feita por meio dos Dacon/DCTF/efd-Contribuições respectivos.

Os créditos que podem ser usados em outros períodos não são créditos apropriados extemporaneamente, mas sim créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins que, depois de apurados no mês correspondente, não puderam ser integralmente utilizados para desconto dos débitos dessas contribuições no período de apuração respectivo. Nessas situações, os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins são deduzidos até o limite dos débitos correspondentes e os excessos desses créditos (valores remanescentes, que não puderam ser descontados) permanecem disponíveis para serem descontados nos meses subseqüentes.

Assim, não há, de fato impedimento legal para a pessoa jurídica poder apropriar extemporaneamente créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, contudo, para fazê-lo, deverá recalcular os tributos devidos em cada período de apuração e retificar as respectivas declarações entregues à Receita Federal, especialmente os Demonstrativos de Apuração das Contribuições (Dacons), a Escrituração Fiscal Digital – EFD/Contribuições, as Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTFs), devendo observar as restrições temporais e normativas impostas a essas retificações.

Quanto às alegações de que teria grande trabalho na retificação de declarações de longos períodos e que não estaria recebendo retorno de seus consultores terceirizados ao longo da fiscalização, vale frisar que, se a interessada quer se utilizar de créditos que afirma possuir, deve proceder consoante a determinação legal supracitada. - destaquei

Correto o fisco. Admite-se a apuração extemporânea e aproveitamento dos créditos que não possam ser aproveitados em cada mês, mas isso pressupõe o refazimento das apurações e declarações. Há a necessidade de apuração conforme a competência e a sua utilização conforme as normas legais, não se podendo autorizar sistemática que destoe, porquanto comprometeria o controle e fiscalização das operações.

Isso posto, indefiro o pedido de antecipação da tutela recursal.

ii) Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Agravo de Instrumento nº 5011236-11.2020.4.04.0000/SC, Data da Decisão: 25/02/2021, Relator Desembargador Eduardo Vandrê Oliveira Lema Garcia:

RELATÓRIO

Trata-se de agravo de instrumento interposto por Apiúna Comercial Têxtil Ltda, em face da decisão que acolheu a impugnação apresentada para extinguir o cumprimento de sentença originário em virtude da inexequibilidade do título.

(...)

VOTO

Tem-se que a decisão agravada examinou com precisão a matéria em debate, razão pela qual pede-se vênia para transcrever, adotando-a como razões de decidir (evento 32 do processo de origem):

II - FUNDAMENTAÇÃO

A presente impugnação é decorrente de cumprimento de sentença de obrigação de fazer requerida nos autos nº 5006040-47.2018.4.04.7205, em que foi proferida sentença no seguinte sentido, e da qual reputo necessário transcrever excerto da fundamentação adotada para o acolhimento parcial dos embargos de declaração (evento 54 - processo relacional):

(...)

Primeiramente, deve ser ressaltado que o objeto do cumprimento de sentença deve se ater aos limites do julgado, sob pena de infringência aos regramentos processuais definidos pelo Código de Processo Civil, bem assim, em interferência do Judiciário na atividade administrativo fiscal (processos que declaram o direito à compensação tributária).

*Em segundo lugar, **ao revés do que aponta a impugnada, a União - Fazenda Nacional não reconheceu a procedência do pedido "sem qualquer ressalva ou questionamento a respeito do direito creditório da autora"**. Verifica-se do teor da peça apresentada no evento 19 dos autos principais que a inexistência de oposição se limitou à matéria de fundo (leia-se 'matéria de direito'), pela existência de lei expressa que passou a considerar os benefícios fiscais ou financeiros de ICMS como subvenções para investimento (LC nº 160/2017), **e ainda ressalvou que se oportunizasse à Receita Federal o reexame dos processos administrativos, com a acolhida do pedido "d.2" da inicial.***

*No caso dos autos, muito embora o título tenha declarado a anulação dos atos decisórios proferidos pela requerida nos processos administrativos nº 13971.906.316/2017-28, 13971.906.317/2017-72, 13971.902.118/2017-95, 13971.906.319/2017-61, 13971.906.320/2017-96, 13971.906.321/2017-31, 13971.906.322/2017-85, 13971.906.323/2017-20, 13971.907.015/2017-11 e o reprocessamento das declarações de compensação, por outro lado, ao se acolher o pedido alternativo (item "d.2" da petição inicial), **ficou expressamente consignado que "não há como este Juízo reconhecer, de pronto, a extinção de eventual débito tributário, submetido a compensação, senão após o processamento do devido encontro de contas naquela via administrativa"**, deixando clarividente que a questão atinente à verificação da existência de créditos submete-se à via administrativa e sujeita-se aos regramentos legais e regulamentares.*

Deste modo, as obrigações acessórias destinadas a comprovar a existência do crédito, quais sejam, as retificações na DCTF, DIPJ e DACON, bem assim os ajustes contábeis, posto que previstos na legislação tributária consoante o §2º do art. 113 do CTN, são, em verdade, condições de procedibilidade para o

cumprimento do julgado no presente feito (reprocessamento das declarações de compensação).

Outrossim, o fato de a impugnada manter a documentação contábil necessária a comprovar que os débitos que deram origem à ação anulatória decorrem de compensações feitas pela empresa com crédito decorrentes da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, em nada altera a conclusão aqui adotada, haja vista que, **sob o ponto de vista formal, não restaram cumpridas obrigações sine qua non, inerentes à constituição (sua apuração) do próprio crédito, o que torna inexecúvel o julgado.**

Não se trata de criar entraves ou embaraços para cumprir a decisão judicial, conforme alega a parte impugnada, mas sim evitar que a sociedade empresária contribuinte desidiosa (pois deixou de cumprir obrigações acessórias) acabe por obter direitos cujos requisitos constitutivos a tempo e modo não foram cumpridos, ou mesmo ter a seu favor estendido direitos cujo reconhecimento não foi requerido na fase de conhecimento (no caso, o afastamento do cumprimento das obrigações acessórias ou o cumprimento a destempo) e que não integram o comando transitado em julgado.

Adiciono por fim que a ressalva do direito do Fisco de controlar e glosar (como na hipótese com espeque na legislação tributária e pelo descumprimento de obrigação do contribuinte ocorreu) somente pode ser objeto de correção do Judiciário quando ilegal ou irregular, o que não é a hipótese.

Neste sentido, *mutatis mutandis*, o seguinte precedente do C. TRF da 4ª Região:

(...)

Dessarte, a impugnação apresentada pela União - Fazenda Nacional atende ao disposto no art. 525, inc. III, do CPC, devendo ser acolhida in totum.

(...)

Com efeito, analisando-se o título executivo a que se propõe cumprimento, constata-se que **a agravante não cumpriu obrigação acessória necessária para a comprovar a existência do crédito.**

(...)

Como se vê, restou consignado na decisão exequenda que deveriam ser anulados os atos decisórios, **sendo determinado o reprocessamento das declarações de compensação apresentadas.**

Ocorre que a agravante não apresentou as declarações retificadoras na DCTF, DIPJ e DACON no prazo de 05 anos. Tal fato é admitido pela própria agravante.

Assim, a ausência das declarações impossibilita a verificação, por parte do fisco, dos valores disponíveis para utilização na compensação, ou seja, tendo em vista

que o autor, ora agravante, deixou de cumprir obrigação acessória constante no título judicial, acabou por torná-lo inexecutível.

Por oportuno, registra-se que, tratando-se de cumprimento de sentença, deve-se verificar as conclusões lançadas no título executivo de maneira a observar a perfectibilização da coisa julgada.

(...)

Assim, **vencida a parte recorrente tanto em primeira como em segunda instância**, sujeita-se ao acréscimo de honorários de advogado de sucumbência recursais de que trata o § 11 do art. 85 do CPC. Majora-se o saldo final de honorários de advogado de sucumbência que se apurar aplicando os critérios já estabelecidos, para a ele acrescer mais dez por cento.

Nessas condições, tem-se que a insurgência não merece prosperar.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao agravo de instrumento.

iii) Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Apelação Cível nº 0802102-08.2015.4.05.8100, Data do Julgamento: 09/06/2016, Relator Desembargador Federal Elio Wanderley de Siqueira Filho:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS E PRESUMIDOS. VALORES PAGOS A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS. LEIS Nºs 10.637/2002 E 10.833/2003. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS MÊS A MÊS, E NÃO DE UMA ÚNICA VEZ.

1. A sentença denegou segurança que objetivava reconhecer o direito de apropriar, em uma única vez, créditos extemporâneos e presumidos da Contribuição para o PIS (1,2375%) e da COFINS (5,7%), calculados sobre os valores pagos aos transportadores autônomos com arrimo no art. 3º, §4º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

(...)

5. Apesar de ser uma opção do contribuinte, a não apropriação do 'crédito' bem como do 'crédito presumido' de PIS e de COFINS em cada período correspondente ao da realização da receita, os valores desses créditos apurados extemporaneamente devem ser apropriados mês a mês, segundo o regime de competência.

6. O art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que trata dos créditos de PIS e de COFINS, faz a correlação do crédito com as despesas incorridas no mês, que é o período de apuração dessas contribuições, restando indubitável que a contabilização desses 'créditos' deve obedecer ao regime de competência e não ao regime de caixa.

7. Embora o § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 preveja expressamente que os créditos não aproveitados no próprio período possam ser aproveitados em períodos seguintes, deve-se interpretar esse dispositivo no contexto da legislação, seguindo sempre o regime de competência de apuração de débitos e

*créditos de PIS e de COFINS. **Daí a necessidade de que o contribuinte recalcule os tributos devidos em cada período de apuração correspondente a tais créditos e retifique as declarações afetadas por esse procedimento.***

*8. Resta claro, pois, que a apropriação dos créditos que a impetrante não utilizou nos últimos cinco anos, não pode ser feita de uma vez só, **devendo os créditos serem apropriados mês a mês, com a respectivas retificações das declarações afetadas por este procedimento, sob pena de quebra do princípio contábil da competência e do princípio constitucional da isonomia com os demais contribuintes submetidos ao mesmo regime de apuração do PIS e da COFINS.***

9. Apelação não-provida.

No mesmo sentido, as seguintes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

i) Acórdão nº 9303-012.428, Sessão de 17/11/2021. Decisão por maioria.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO. DEMONSTRAÇÃO DOS CRÉDITOS.

O aproveitamento dos créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos a que pertencem, levando-se em conta a necessidade de refazimento da escrituração e apuração do saldo de cada trimestre em específico, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como a retificação dos DACON e, se for o caso, das DCTF, para a utilização de créditos extemporâneos.

ii) Acórdão nº 3301-011.434, Sessão de 22/11/2021. Decisão por unanimidade.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da não utilização.

iii) Acórdão nº 3302-012.271, Sessão de 22/11/2021. Decisão por unanimidade.

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

iv) Acórdão nº 9303-010.080, Sessão de 22/01/2020. Decisão por maioria.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores

dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

v) Acórdão nº 9303-009.739, Sessão de 11/11/2019. Decisão por maioria.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO.

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

vi) Acórdão nº 3401-007.091, Sessão de 19/11/2019 Decisão por unanimidade.

CRÉDITOS DE PERÍODOS ANTERIORES. CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. CONDIÇÕES DE APROVEITAMENTO.

O crédito acumulado nos períodos de apuração anteriores ao que se analisa devem ser solicitados em Pedidos de Compensação/Ressarcimento específicos para cada trimestre respectivo. É a regra estabelecida pela legislação, cuja Lei nº 9.430/96 confere à Secretaria da Receita Federal a competência para disciplinar como deverão ser efetuados os procedimentos de restituição, compensação e ressarcimento, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 900/2008.

A necessidade de retificação dos DACONs e DCTFs respectivos não é mera formalidade. O primeiro fator a exigir essa conduta é a óbvia possibilidade de que o contribuinte esteja pedindo o mesmo crédito 2 vezes, tanto no período original, quanto no período posterior, no qual esteja sendo feito o creditamento extemporâneo. Somente com o levantamento da base de cálculo de ambos os períodos seria possível realizar essa determinação, somado à demonstração de que, caso tivesse sido creditado no período correto, o valor extemporâneo:

i) não estaria prescrito;

ii) não teria sido consumido na própria escrita fiscal, no período correspondente entre a data em que o creditamento deveria ter sido feito e a data em que foi apresentado o pedido de ressarcimento ou a declaração de compensação. Destacando que esta apuração é feita automaticamente pelos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal, a partir, justamente, das informações extraídas dos DACONs e DCTFs, daí a necessidade de sua retificação, ou que o contribuinte refaça, manualmente, toda a apuração deste período.

Essa última opção exigiria do Fisco que também realizasse toda a fiscalização manualmente, e implicaria no desperdício de milhões de reais dos contribuintes, que são investidos anualmente no desenvolvimento e manutenção de soluções de tecnologia para aprimorar e automatizar as fiscalizações, além de torná-las menos suscetíveis a erros humanos.

Nesse contexto, não me parece razoável deixar ao sabor do contribuinte decidir se será fiscalizado automaticamente, por um programa de computador que fará este trabalho em segundos, ou manualmente, implicando o deslocamento físico de um servidor para realizar este procedimento em dias, intimando o contribuinte a apresentar sua escrita fiscal (prazo em lei de 05 dias, prorrogáveis), preenchendo manualmente planilhas de cálculos que, a depender do porte do contribuinte, pode consumir dias, etc., simplesmente pelo fato que o contribuinte não quis fazer as retificações devidas na forma determinada na legislação.

Em verdade, o contribuinte estaria valendo-se do trabalho das autoridades fiscais para realizar uma tarefa que lhe compete, através dos seus próprios funcionários. Ou seja, recusa-se a cumprir com obrigação acessória, transferindo para os auditores fiscais a elaboração da demonstração de existência do seu direito creditório.

Em segundo lugar, exige-se a segregação dos créditos por períodos de apuração devido ao fato de que, neste regime, estes créditos são passíveis de ressarcimento/compensação segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. É preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de repetição por qualquer uma das formas previstas (compensação ou ressarcimento, por exemplo).

A possibilidade de compensação ou ressarcimento tem a ver com a natureza dos créditos apurados e com o período em que foram gerados. Em síntese, as opções de compensação ou ressarcimento estão assim delineadas pela legislação:

i) créditos associados a receitas tributadas no mercado interno: dedução na escrita fiscal (crédito escritural);

ii) créditos associados a receitas não tributadas no mercado interno (custos, despesas e encargos, inclusive estoque de abertura, vinculados às vendas efetuadas com suspensão isenção, alíquota zero ou não-incidência, inclusive no caso de importação): compensação ou ressarcimento no próximo trimestre;

iii) créditos associados a receitas de exportação (custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a comercial exportadora, com o fim específico de exportação): compensação no próximo mês ou ressarcimento no próximo trimestre.

Como a apuração dos créditos depende da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração, o reconhecimento do direito creditório deva se dar por períodos de apuração. Importa destacar que o trimestre de apuração tem influência no percentual de rateio dos custos passíveis de creditamento (para os casos em que o contribuinte está sujeito a ambos os regimes, cumulativo e não-cumulativo; bem como como para os que tem custos vinculados a receita do mercado interno e externo simultaneamente). Tais disposições são

encontradas de forma clara nas instruções normativas que regulam a matéria (IN SRF 600/05, IN RFB 900/08 e IN RFB 1.300/12).

Nesse sentido, o Acórdão nº 3302-005.188, **unânime nesta matéria**, prolatado na Sessão de 31/01/2018:

*Acontece que, embora o CFOP fosse perfeitamente compatível com operações de venda, o motivo da mencionada glosa não foi a incompatibilidade do CFOP, mas impertinência do período de apuração do crédito, posto que **se tratava de despesa com frete de meses anteriores ao período de apuração em que informados/registrados e a recorrente não logrou demonstrar que tais créditos não foram apropriados nos meses ou períodos de apuração pertinentes, o que era necessário, conforme a seguir demonstrado.***

Em relação aos créditos registrados em períodos posteriores, a recorrente ainda alegou que havia apenas dois requisitos para a apropriação de tais créditos, ou seja: a) que os créditos fossem apropriados dentro do prazo de cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originaram; e b) que os créditos fossem apropriados sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores, consoante dispõe o art. 13 da Lei nº 10.833/2003.

*A recorrente confunde regime de apuração com regime de aproveitamento de créditos. Inequivocamente, tratam-se de situações distintas que submetem a tratamento diferentes na legislação. **Ambos os regimes encontram-se disciplinados no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, porém, enquanto o regime de apuração é determinado no § 1º o regime aproveitamento é disciplinado no § 4º e no art. 13 da Lei 10.833/2003, que seguem transcritos:***

(...)

O disposto no § 1º art. 3º, expressamente, determina que a apuração dos créditos será feita mensalmente, com base (i) nos custos dos bens e serviços adquiridos no mês, (ii) nas despesas/gastos com energia, aluguéis, arrendamento mercantil e armazenagem e frete incorridos no mês, (iii) encargos de depreciação e amortização incorridos no mês e (iv) os bens devolvidos no mês. E a fixação desse procedimento de apuração mensal tem por finalidade assegurar o controle e a verificação da correta apuração do crédito, especialmente, a natureza/tipo de crédito e valor apropriado. Em suma, esse procedimento visa a confirmação/comprovação dos requisitos da certeza e liquidez do crédito, condição indispensável para o aproveitamento sob as diversas modalidades prevista na legislação (dedução, ressarcimento ou compensação).

E a segregação dos créditos por períodos de apuração também se justifica pelo fato de a forma passível/admitida de aproveitamento depender da composição do crédito no respectivo período de apuração, especialmente, nos casos de aproveitamento mediante ressarcimento e compensação, para os quais existem específicas restrições legais. Em outras palavras, é

indispensável, sob pena de burla indireta às vedações legais, que, para cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de ressarcimento ou compensação. Dada essa exigência legal, o ressarcimento ou compensação de eventuais saldos de créditos não aproveitados (deduzidos) no período de apuração pertinente (créditos extemporâneos), necessariamente, deve ser precedida da revisão da apuração (confronto entre créditos e débitos) dos correspondentes períodos de apuração. Sem esse prévio e indispensável procedimento, não há como saber se o saldo de crédito era ou não passível de ressarcimento ou compensação.

Portanto, a segregação da apuração dos créditos por período de apuração, inequivocamente, não se trata de mera exigência formal, sem efeito prático. Ao contrário, trata-se de procedimento determinado por lei, que visa o controle e a verificação do estrito cumprimento dos requisitos legais. A relevação ou a desconsideração dessa formalidade, além da impossibilidade da verificação da legitimidade do crédito por parte da autoridade fiscal, inequivocamente, poderá resultar no descumprimento das condições legais estabelecidas para o ressarcimento ou a compensação dos saldos de créditos das referidas contribuições.

Além da obrigatória apuração dos créditos nos respectivos meses do período de apuração, determinado no referido preceito legal, antes da utilização do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e da entrega do arquivo digital EFD-Contribuições, a apuração extemporânea de créditos deveria ser seguida da obrigatória retificação do Dacon e, se alterado o valor débito, da respectiva DCTF, conforme expressamente determinava o art. 11 da Instrução Normativa SRF 590/2005, a seguir reproduzido:

(...)

Assim, na vigência do referida legislação que disciplinava o Dacon, apurada a existência de créditos não apropriados/registrados (créditos extemporâneos), além da obrigatória apuração nos pertinentes períodos de apuração, o contribuinte deveria informar a alteração dos valores dos créditos informados nos demonstrativos anteriores mediante apresentação do Dacon retificador e, se fosse o caso, acompanhada da DCTF retificadora.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

O Colegiado, por maioria de votos, acompanhou este resultado pelas conclusões, em razão do entendimento de que não há necessidade de retificação de DCTF e DACON, desde que o contribuinte comprove que o referido crédito existe e não foi aproveitado em duplicidade. Como tal comprovação não foi efetivada, decidiu-se negar provimento em razão de carência probatória.

III - CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de conversão do julgamento em diligência e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares

VOTO VENCEDOR

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, Redatora designada.

Na sessão de julgamento, este Colegiado, por maioria dos votos, acompanhou o ilustre Conselheiro Relator pelas conclusões, especificamente a respeito da necessidade de retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) para o aproveitamento de créditos na forma extemporânea. Naquela oportunidade, fui designada para redigir o voto da tese vencedora.

Sobre o tema, é importante destacar os arts. 3º, § 4º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Extrai-se do referido dispositivo, que não há na legislação em vigor qualquer disposição que vede o aproveitamento de créditos de forma extemporânea, bem como inexistente qualquer exigência de retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), conforme defendido pelo relator.

Nesse sentido, é o entendimento adotado pelos Acórdãos nºs 9303-008.635 e 9303-006.248, proferidos pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL-COFINS

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

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. SEM NECESSIDADE PRÉVIA DE RETIFICAÇÃO DO DACON. POSSIBILIDADE.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da

não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte.

(Acórdão nº 9303-008.635 – 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Conselheiro Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Conselheira Redatora Designada Érika Costa Camargos Autran - Sessão de 15 de maio de 2019)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL-COFINS

Ano-calendário:2007

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.

As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de “Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração. Também a EFD PIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFINS nº34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (COFINS).

(Acórdão nº 9303-006.248 – 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Conselheiro Relator Charles Mayer de Castro Souza – Sessão de 25 de janeiro de 2018)

Vale destacar que a necessidade de retificação das declarações originais tem como fundamento o fato de que, o contribuinte, ao assim proceder, é capaz de comprovar o não aproveitamento em duplicidade do crédito pleiteado.

Não se nega a importância de tal preocupação. A retificação, porém, não pode ser considerada como a única forma de demonstração inequívoca de que o aproveitamento, afóra do mês em que o gasto incorrido, não teria gerado um duplo aproveitamento de créditos.

Dessa forma, desde que o direito ao crédito reste comprovado e esteja no prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, deverá ser reconhecido o direito do contribuinte ao aproveitamento de créditos extemporâneos.

Ocorre que, no presente caso, o contribuinte não juntou qualquer documento que fosse capaz de demonstrar inequivocamente que tais créditos não teriam sido utilizados anteriormente, em outros períodos.

Diante desse contexto, não tendo, a Recorrente se desincumbido do seu ônus de demonstrar a liquidez e certeza dos créditos extemporâneos, entendemos que tal glosa deveria ser mantida, ainda que por fundamentos distintos daquele utilizado pelo i. Conselheiro Relator.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara