



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.720619/2011-99
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.779 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 14 de março de 2024
Recorrentes UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)
FERTILIZANTES HERINGER S.A.

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2006

**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.

**PIS/COFINS. INSUMO. DESPACHANTE ADUANEIRO.
IMPOSSIBILIDADE.**

A contratação de despachante aduaneiro é mera opção (não essencial, portanto) do contratante, que pode, caso queira, assumir por meio de seus prepostos a representação junto à Receita Federal no despacho aduaneiro, como dispõe o artigo 5º do Decreto 2.472/88.

**PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE
DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA
SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE.
POSSIBILIDADE.**

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção. (Acórdão 9303-013.887)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de ambos os recursos especiais. No mérito, por unanimidade de votos, deu-se parcial provimento ao

recurso especial da Fazenda Nacional, para manter as glosas sobre créditos referentes a despachantes aduaneiros, e negou-se provimento ao recurso especial interposto pelo Contribuinte, por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (relator), Tatiana Josefovicz Belisário, Alexandre Freitas Costa, e Cynthia Elena de Campos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho. Julgamento realizado após a vigência da Lei 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocado(a)), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

1.1. Tratam-se de recursos especiais interpostos pela **Contribuinte** e pela **Fazenda Nacional** contra o Acórdão 3301-011.677 assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2006

CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. DESPESAS COM A RUBRICA DESESTIVA/DESPACHANTE ADUANEIRO.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa de PIS pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com desestiva e despachante aduaneiro, decorrentes de importação de mercadorias.

FRETES. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. Os dispêndios com fretes no transporte de insumos, ainda que estes sejam tributados à alíquota zero, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, geram créditos das contribuições.

1.2. Em seu recurso uniformizador a **Fazenda Nacional** suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor das despesas com despachantes aduaneiros e com fretes pagos para transferência de produtos desonerados. Para demonstrar a divergência a **Fazenda Nacional** indica como paradigmas, respectivamente, os acórdãos nºs 3402-008.178 e 9303-005.154:

Acórdão 3402-008.178

DESPESAS COM SERVIÇOS DE **DESEMPAÇO ADUANEIRO**. ATIVIDADE MEIO. INEXISTÊNCIA DE ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. TESTE DE SUBTRAÇÃO.

As despesas com serviços de desembaraço aduaneiro/despachante aduaneiro, além de constituírem atividade meio da empresa (não produtiva), não podem ser caracterizadas como essenciais ou relevantes. A aplicação do "Teste de Subtração" permite caracterizar o dispêndio como não essencial.

Acórdão 9303-005.154

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 - eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda - quais sejam, os fretes na "operação" de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo "frete na operação de venda", e não "frete de venda" - quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS-PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

Os fretes na transferência de matérias-primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção, industrialização, beneficiamento de determinada mercadoria produto.

PIS, COFINS, CRÉDITO, NÃO CUMULATIVIDADE, **FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.**

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

1.3. No mérito, a **Fazenda Nacional** argumenta:

1.3.1. *“Não há como considerar os serviços de despachante aduaneiro como insumo, pois mais se assemelham à atividade meio do que serviço aplicado na atividade produtiva da empresa”;*

1.3.2. *“As despesas com fretes na aquisição de produtos desonerados, não podem dar direito à apuração de crédito sobre bens e serviços agregados ao custo de aquisição da matéria-prima por expressa disposição legal (Art. 3º §2º inciso II da Lei 10.833/2003)”.*

1.4. Em contrarrazões, a **Contribuinte** argumenta:

1.4.1. Os fretes das mercadorias adquiridas por si como insumos e para revenda foram regularmente tributados logo devem ser creditados;

1.4.2. O serviço de despachante é essencial à aquisição de produtos por si importados, na descarga dos bens importados, na locação do armazém alfandegado, na contratação do transporte interno, na vistoria do MAPA e no desembaraço aduaneiro.

1.5. A seu turno a **Contribuinte** aponta dissídio jurisprudencial sobre a possibilidade de tomada de créditos extemporâneos de PIS e COFINS, acumulados em trimestres anteriores e pleiteados em um único trimestre calendário. Para demonstrar a divergência jurisprudencial a **Contribuinte** elenca os seguintes paradigmas:

Acórdão 3201-003.170

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. REQUISITOS FORMAIS

O aproveitamento de crédito de Pis e Cofins, no regime não cumulativo, em períodos posteriores ao de competência, é permitido pelo §4º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Acórdão 9303-004.562

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 DACTON, 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 EFDPIS. Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (COFINS). Precedente do CARF.

1.6. No mérito, a **Contribuinte** alega, em síntese:

1.6.1. O artigo 16 da Lei 11.116/05 permitiu a compensação dos saldos credores acumulados entre agosto de 2004 a maio de 2005, logo, estes saldos credores

somente poderiam ter sido legalmente pleiteados em trimestre calendário posterior;

1.6.2. Não há vedação legal ao uso do crédito extemporâneo;

1.6.3. “O §4º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 já previam a possibilidade de os créditos não aproveitados em determinado mês fossem aproveitados em mês subsequente”;

1.6.4. A IN 606/05 somente indica vedação de apuração dos créditos por períodos diferentes de um trimestre (um quadrimestre, semestre, bimestre, etc) mas não que em um trimestre não pudessem ser pleiteados créditos eventualmente apurados em outro trimestre;

1.6.5. “Conferir à IN 600/2005 interpretação que implique em criação de óbices e restrições que a lei, sentido estrito, não previu, é dar a uma mera instrução normativa não o condão de usurpar a competência reservada à lei, desbordando da própria Lei nº 11.116/2005”.

1.7. Nas suas contrarrazões a **Fazenda Nacional** utiliza como razões de decidir o Acórdão recorrido (que utiliza como razões de decidir o Acórdão da DRJ) que dispõe pela impossibilidade de gozo de crédito extemporâneo sem a retificação dos DACONs e dos PERDCOMPs dos respectivos períodos de aquisição.

Voto Vencido

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. Os Recursos são tempestivos, fundamentados em paradigmas não alterados, contra Acórdão de Turma Ordinária que não decretou a nulidade do processo na forma da Lei 9.784/99 versando sobre temas devidamente prequestionados e com identificação da legislação em debate (art. 3º incisos II e IX das Leis 10.637/02 e 10.833/02, **Fazenda Nacional**, § 4º do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/02, **Contribuinte**).

2.2. Há similitude fática e divergência de interpretação jurídica no tema **CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS DE PIS/COFINS**: todos os casos envolvem pedido de crédito de PIS/COFINS de um trimestre calendário com créditos apurados em trimestres calendários anteriores (inclusive o Acórdão 3201.003.170 é da mesma **Contribuinte** e de trimestre anterior à maio de 2005); no entanto, enquanto o paradigma aponta proibição legal de cumular créditos de períodos anteriores em um trimestre calendário, os paradigmas apontam a inexistência de qualquer obstáculo a tanto, apontando, inclusive, permissão legal:

Recorrido:

Glosa integral dos créditos extemporâneos do período de 01/2003 a 07/2004

O Fisco glosou integralmente os créditos do período de 01/2003 a 07/2004, sob a alegação de que somente os créditos apurados a partir de 08/2004 podem ser objeto de PER ou Dcomp e, ainda, pelo fato de a interessada não poder apurar todos os créditos deste período acumuladamente no 4º trimestre de 2006. (...)

Portanto, não era possível apurar o crédito com base no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 antes de 09/08/2004, assim como a Dcomp ou o PER só poderiam ser transmitidos após 18/05/2005.

Enfim, as glosas dos créditos apurados no período de 01/2003 a 07/2004 ocorreu em respeito ao princípio da legalidade.

Glosa integral dos créditos extemporâneos do período de 08/2004 a 12/2006 e impossibilidade de utilização de um único PER para todo o período (...)

O inciso II do art. 21, citado no caput do artigo acima transcrito, diz respeito aos créditos que ora se analisa, ou seja, decorrentes “custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência”.

O §3º, inciso I, do art. 22, por sua vez, é claro ao determinar que cada PER deverá ser único. Correto, por conseguinte, o entendimento de que somente se considera na apuração do saldo credor passível de compensação nos trimestres analisados as operações de aquisição, custos, encargos e despesas que, efetivamente, estão vinculadas ao trimestre de referência.

Assim sendo, deveria a contribuinte, caso pretendesse a utilização desses outros créditos, valer-se de pedidos de ressarcimentos específicos para o saldo de créditos de cada trimestre do ano civil, a partir de agosto de 2004, o que não se observou no presente caso, além de, obrigatoriamente, formalizá-los somente a partir de 18/05/2005 (cf. art. 16, parágrafo único, da Lei nº 11.116/2005).

Acórdão 3201.003.170

Crédito extemporâneo

As leis que tratam do ressarcimento/compensação de Pis e Cofins sempre se referem ao saldo credor acumulado no trimestre, por exemplo, art. 5º, §2º da Lei 10.637/20025 e art. 6º, §2º da Lei 10.833/20036, além do *caput* do art. 16 da Lei 11.116/20057, de que aqui se trata.

No entanto, não há, nesses dispositivos, qualquer vedação a que créditos extemporâneos, não utilizados no período de competência, possam ser apropriados em período posterior, compondo o saldo credor desse trimestre posterior. Com efeito, o §4º do artigo 3º das Leis 10/637/2002 e 10.833/20038 permite essa compreensão. Na expressão do §4º, não há limitação de trimestre.

O que se entende dessa legislação é que o pedido de ressarcimento deve ser trimestral, o que veda o pedido mensal ou anual. Mas nada impede que, num determinado trimestre, seja apropriado crédito de período anterior não aproveitado. Tal circunstância não causa nenhum prejuízo à Fazenda, posto que não há atualização financeira do crédito aproveitado tardiamente.

Para além das vedações materiais do crédito – sua natureza legal para fins de direito de creditamento e respectivas comprovações as vedações *procedimentais* para o crédito extemporâneo, são de que não sejam aproveitados em duplicidade, respeitem o prazo prescricional, e sejam formulados em PER/DCOMP.

Observo que nem mesmo as instruções normativas da Receita Federal expressam a exigência de que o crédito extemporâneo deva ser objeto de PER/DCOMP do próprio

período de competência. O comando do §9º da IN 600/2005, já transcrito, é de que o pedido se vincule ao saldo do trimestre, não vedando que o saldo do trimestre contenha créditos anteriores ao trimestre, não registrados por equívoco.

O que vejo, nas exigências normativas, são de que o pedido seja trimestral, como é formatado o próprio programa gerador do PER/DCOMP. (...)

Tudo o que foi dito tem assento ainda mais pertinente no presente caso, em que os créditos extemporâneos são justamente aqueles que a Lei 11.116/2005, art. 16, permitiu fossem aproveitados somente após a sua publicação.

Acórdão 9303-004-562

Já defendíamos na Câmara baixa, nada obsta que o contribuinte possa, em determinado trimestre calendário, aproveitar-se de crédito de PIS/Cofins não aproveitado em trimestres calendários anteriores.

Como as razões do nosso convencimento coincidem com o adotado no Acórdão nº 3202001.617, de 19/03/2014, proferido pela 2ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARE, em julgamento do qual participamos, passamos a transcrever o voto do seu relator, o Conselheiro Thiago Moura de Albuquerque Alves, adotando-o como o fundamento da nossa divergência:

"Para a DRJ, o entendimento da fiscalização foi correto, pois na sua ótica era inadmissível apurar créditos extemporâneos sem retificar os DACONs e DCTFs anteriores. Eis suas palavras:

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO NA DACON. A apuração extemporânea de créditos só admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

No entanto, em janeiro de 2015, nossa Turma julgou que é possível, sim, o desconto de créditos extemporâneos de PIS/COFINS não cumulativos, no julgamento do PAF nº 12585.000064/200911 (somente ficou vencida a douta Conselheira Presidente, Irene Souza da Trindade Torres Oliveira).

Com efeito, 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.

Igualmente, no "Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) – (EFDPIS/ Cofins)", constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, há previsão expressa de o contribuinte lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (COFINS). Observe-se: (...)

*As sobreditas previsões no DACON e na EFD buscam cumprir o disposto no art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, segundo o qual **"o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes"**.*

Além disso, é preciso frisar que a única consequência legal para o preenchimento incorreto do DACON são as multas previstas no art. 7º Lei nº 10.426/2002. Confira-se: (...)

Como se vê, o art. 7º Lei nº 10.426/2002 prevê, apenas, multa em caso de incorreções no DACON e a intimação do contribuinte para corrigi-las, de modo a reduzir tais sanções. Não há, por conseguinte, previsão legal para glosar os créditos da não cumulatividade por eventuais equívocos no DACON.

Pelo mesmo raciocínio, não é possível indeferir o PER pelo simples fato deste abranger mais de um trimestre, em decorrência da apuração extemporânea, permitida, dos créditos pelo contribuinte.

Acrescente-se, ainda, que o referido crédito tem por fundamento o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 c/c art. 16 da Lei nº 11.116/2005, podendo ser utilizado tanto na dedução da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno, quanto na compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB, observada a legislação específica. Eis os seus termos: (...)

Ademais, é dever da fiscalização apurar os créditos e os débitos nos tributos. Não cumulativos, refazendo se for o caso cálculos efetuados pelo contribuinte, na forma da legislação tributária. Não pode a fiscalização indeferir o ressarcimento ou glosar os créditos não cumulativos, por alegado vício formal no preenchimento das obrigações acessórias, sem sequer intimar o contribuinte para retificar os supostos equívocos nem examinar se os créditos procedem ou não, deixando indevidamente de corrigir, de ofício, os erros eventualmente cometidos pelo contribuinte.

2.3. Há similitude fática e divergência de interpretação jurídica no tema crédito de serviço de **DESPACHANTE ADUANEIRO**: paradigma e recorrido tratam da possibilidade de crédito de PIS/COFINS desta despesa na importação de mercadorias, porém, enquanto o paradigma nega o crédito por considerar despesas voluntárias e administrativas o recorrido concede o crédito eis que “*se tratam de custos de aquisição dos insumos destinados ao processo produtivo, com direito a creditamento no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003*”:

Recorrido:

Foram glosados os dispêndios com serviços de operações portuárias, desembaraço aduaneiro, arqueação, carga e descarga e serviços de despachante aduaneiro. (...)

Os serviços vinculados diretamente aos insumos importados são essenciais para garantir a continuidade da atividade de fabricação dos produtos, passando pelo correto manuseio, atendimento a legislação do setor e nacionalização até que estes cheguem ao estabelecimento industrial.

Por isso, a glosa deve ser revertida, pois se tratam de custos de aquisição dos insumos destinados ao processo produtivo, com direito a creditamento no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Acórdão 3402-008.178

Analisando o Laudo Técnico apresentado, as informações prestadas pelo contribuinte, bem como a análise realizada no Despacho Decisório, entendo que devem ser revertidas as glosas sobre os serviços tomados, **exceto em relação ao serviço de despachante aduaneiro (desembaraço)**, como passo a explicar: (...)

Em verdade, os serviços de desembaraço das mercadorias importadas estão muito mais próximos às demais atividades meio do contribuinte (como contabilidade e jurídico) do que insumos da produção dos fertilizantes.

Mais ainda, **a utilização dos serviços sequer é imposta ao contribuinte, podendo este realizar pessoalmente o desembaraço das mercadorias importadas**, o que deixa de atender inclusive o tão conhecido “teste de subtração” proposto pelo Ministro Mauro Campbell nos autos do REsp nº 1.221.170/PR.

2.3.1. O mesmo se diga quanto aos **FRETES DE AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DESONERADOS**, conforme abaixo:

Recorrido:

Frete na aquisição de insumos

A autoridade fiscal glosou o crédito de despesas com fretes na aquisição de insumos, uma vez que estes, por serem matérias-primas para a produção de fertilizantes, estão sujeitos à alíquota zero.

A Recorrente, com razão, sustenta que a alíquota zero aplicada às aquisições de matérias-primas não se estende ao custo de frete, pois este sofre a tributação normal de PIS/Pasep e de COFINS.

O crédito é permitido com suporte no art. 3º, II, das Leis de regência, porquanto se trata de custo na aquisição de insumos destinados à produção dos bens, foram tributados pelas contribuições e foram pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País.

A glosa deve ser revertida.

Acórdão 9303-005.154

Portanto da análise da legislação, entendo que o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. Não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento.

2.4. A contratação de **DESPACHANTE ADUANEIRO** é mera opção (não essencial, portanto) do contratante, que pode, caso queira, assumir por meio de seus prepostos a representação junto à Receita Federal no despacho aduaneiro, como dispõe o artigo 5º do Decreto 2.472/88:

Art. 5º A designação do representante do importador e do exportador poderá recair em despachante aduaneiro, relativamente ao despacho aduaneiro de mercadorias importadas e exportadas e em toda e qualquer outra operação de comércio exterior, realizada por qualquer via, inclusive no despacho de bagagem de viajante.

1º Nas operações a que se refere este artigo, o processamento em todos os trâmites, junto aos órgãos competentes, poderá ser feito:

a) se pessoa jurídica de direito privado, somente por intermédio de dirigente, ou empregado com vínculo empregatício exclusivo com o interessado, munido de mandato que lhe outorgue plenos poderes para o mister, sem cláusulas excedentes da responsabilidade do outorgante mediante ato ou omissão do outorgado, ou por despachante aduaneiro;

b) se pessoa física, somente por ela própria ou por despachante aduaneiro;

c) se órgão da administração pública direta ou autárquica, federal, estadual ou municipal, missão diplomática ou repartição consular de país estrangeiro ou representação de órgãos internacionais, por intermédio de funcionário ou servidor, especialmente designado, ou por despachante aduaneiro.

2.4.1. Por sinal, despachante aduaneiro, nos termos da regulamentação acima é pessoa física que representa importadores e exportadores no curso do despacho aduaneiro. Assim, além da impossibilidade legal do creditamento (art. 3º § 2º inciso I das Leis 10.637/02 e 10.833/03), não é responsabilidade do despachante, e sim do agente de cargas (ou, no silêncio deste, do armador) direcionar a carga importada para um terminal portuário (Anexo III item 2.14 da IN 800/07). Do mesmo modo, é de responsabilidade dos estivadores e dos demais trabalhadores portuários a descarga do contêiner e não do despachante (art. 40 da Lei dos Portos).

2.5. Esta Turma consolidou entendimento de que desde que cumpridos os demais requisitos legais (aquisição do frete de pessoa jurídica pelo comprador das mercadorias e desde que os fretes tenham sido tributados e contabilizados em separado), é possível a concessão de crédito para o **FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMO INDEPENDENTEMENTE DO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES** na aquisição dos bens transportados:

FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO TRIBUTADO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Inclui-se na base de cálculo dos insumos para apuração de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda. Nos casos de gastos com fretes incorridos pelo adquirente dos insumos, serviços que estão sujeitos à tributação das contribuições por não integrar o preço do produto em si, enseja a apuração dos créditos, não se enquadrando na ressalva prevista no artigo 3º, § 2º, II da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2003. A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado, embora anteceda o processo produtivo da adquirente. (Acórdão 3301-008.789 – Relatora Liziane Angelotti Meira)

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção. (Acórdão 9303-013.887)

2.6. Por fim, os **CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS**. O tema não é novo nesta Casa e a posição adotada por este relator (idêntica àquela esposada pela **Contribuinte**) encontra-se bem descrita no Acórdão 3401-007.237, de Relatoria do Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli o qual acompanho, na íntegra, até mesmo para evitar tautologia:

No entendimento da fiscalização, que restou confirmado na decisão recorrida, bens e serviços somente poderiam ter seus créditos imputados ao período de competência em que foram adquiridos. Este, contudo, não é o posicionamento com que comungo,

tampouco o que vem sendo adotado de longa data por este Colegiado. Veja-se o que diz o §4º do artigo 3º da Lei nº 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.

A literalidade do dispositivo estabelece o direito de o contribuinte apropriar crédito que eventualmente não tenha sido utilizado para desconto da base de cálculo em um determinado mês em períodos de apuração subsequentes. Não se trata de aproveitamento de saldo credor, mas de desconto de créditos.

Repisa-se que, embora o direito original aos créditos das contribuições parta do pressuposto de que eles devam ser registrados simultaneamente à escrituração dos documentos que embasam a aquisição dos bens e serviços, ou ainda que venha a ser apropriado nos períodos em que determinados custos e despesas forem considerados incorridos, a norma acima possibilita ao contribuinte o registro extemporâneo de créditos de PIS e COFINS, aproveitando-os para desconto das contribuições sociais em períodos de apuração distintos (futuros) dos quais se originaram.

Assim, uma vez que o contribuinte explique a apuração do crédito em período seguinte e requeira o seu aproveitamento extemporâneo, dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado, não se pode denegar o direito creditório sob fundamento de ausência de retificação previamente uma obrigação acessória. Em suma, destaco que inexistente previsão legal que imponha a retificação do DACTON e DCTF.

A própria administração fazendária reconhece o direito de aproveitamento de créditos extemporâneos, conforme prevê o Ato Declaratório Executivo nº 34, de 28 de Outubro de 2010, DOU de 01/11/2010, que aprovou o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (EFD-PIS/Cofins), segundo tabela abaixo:

4.3.7 - Tabela Código de Base de Cálculo do Crédito: A ser utilizada na codificação da base de cálculo dos créditos apurado no período, no caso de ser preenchido registro de documentos e operações geradoras de crédito, nos Blocos A, C, D, F e 1 (Créditos extemporâneos). (grifo nosso)

Portanto, deve ser reformada a decisão recorrida neste ponto, para admitir o creditamento extemporâneo, sem necessidade de prévia retificação do DACTON e DCTF, observados os demais requisitos legais para o creditamento.

2.6.1. Como bem destacado pelo Ilustre Conselheiro Carlos o artigo 3º § 4º da Lei 10.833/03 concede *direito material* ao creditamento, ou seja, dispõe em que condições de fato o crédito pode ser aproveitado. Em verdade, o *caput* do artigo em questão dispõe sobre as hipóteses de creditamento e o § 4º deixa claro que a extemporaneidade na apuração não afeta liquidez e certeza do crédito.

2.6.1.1. É claro que os artigos 73 e 74 da Lei 9.430/96 silenciam sobre a possibilidade de aproveitamento de crédito extemporâneo, assim como silenciam sobre o aproveitamento de MP, PI e ME no IPI, assim como PIS/COFINS exportação e mesmo PIS/COFINS mercado interno. Assim o é vez que os artigos 73 e 74 da Lei 9.430/96 são normas adjetivas (ou ao menos de forte conteúdo), estabelecem procedimentos para a compensação e quais débitos podem ser compensados, porém não quais créditos – definidos por Leis específicas.

2.6.1.2. Não se nega o conteúdo de direito material de algumas normas do artigo 74 da Lei 9.430/96 (a exemplo, §§ 3º e 12). No entanto, ainda que ante proibição expressa da LEI (e não da legislação) prevaleceria o direito ao creditamento por especialidade (uma vez que os parágrafos 3º e 12 do artigo 74 da Lei 9.430/96 foram criados uma e justamente pela Lei 10.833/03).

2.6.2. Anote-se, ainda, que a **Contribuinte** está pleiteando crédito escritural extemporâneo e não compensação/restituição de crédito registrado em períodos anteriores, isto é, ela não registrou o crédito em sua escrita fiscal no período correto de apuração, porém, ao observá-lo apurou-o para compensar créditos das contribuições em sua escrita, o que é plenamente possível, desde que o crédito não tenha sido fulminado pela decadência e sem incidência de correções, como determina o artigo 13 da Lei 10.833/03:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

2.6.3. Com isto se quer dizer que o simples fato de existir a dicção legal acima prova que o procedimento adotado pela **Contribuinte** (também) é correto, *rectius*, não pode existir impedimento ao gozo do crédito. Caso a **Contribuinte** adotasse o procedimento descrito pela fiscalização, o crédito escritural do período de apuração teria inegável impacto no valor recolhido por esta aos cofres públicos, conseqüentemente, haveria majoração do indébito e sobre este deveriam incidir todas as correções legais, ou seja, de maneira diametralmente diversa àquela apontada pelo artigo 13 acima. Em verdade, o procedimento adotado pela **Contribuinte** representa bônus aos cofres públicos que deixarão de ressarcir encargos moratórios.

2.6.4. De mais a mais, sem sombra de dúvida a apuração mensal de crédito ou débito das contribuições é feito por adição sendo uma das parcelas um número negativo. Ante resultado mensal negativo, o contribuinte deve pagar seus débitos por DARF e inicia o mês seguinte com saldo zero. Agora bem, se o resultado é positivo, este é transferido ao mês seguinte como crédito (parcela da adição). Em repetido o resultado positivo, o mesmo acontece no mês seguinte e assim sucessivamente. Matematicamente, portanto, temos que:

A = créditos do período;

B = débitos do período;

Z = crédito extemporâneo;

Equação de crédito mensal: $A_1 + (-B_1)$

Se $A_1 + (-B_1) < 0$ há pagamento logo $A_1 + B_1 = 0$;

Se $A_1 + (-B_1) > 0$ há crédito;

Em períodos sucessivos:

$(A_1 + (-B_1)) + (A_2 + (-B_2)) + (A_3 + (-B_3))...$

Em períodos sucessivos com crédito extemporâneo:

$$[(A1+(-B1))+Z1] + [(A2+(-B2))+Z2] + [(A3+(-B3))+Z3]...$$

2.6.4.1. Ora, a propriedade associativa da adição nos diz que independente da forma que somarmos as parcelas (no nosso caso $(A_n+(-B_n)+Z_n)$) o resultado é o mesmo; matematicamente:

$$[(A1+(-B1))+Z1] + [(A2+(-B2))+Z2] + [(A3+(-B3))+Z3] = (A1+(-B1)) + (A2+(-B2)) + (A3+(-B3)) + Z1 + Z2 + Z3$$

2.6.4.2. Desta forma, retificar período a período os documentos fiscais apurando crédito e pleiteando-os em cada um destes períodos (como quer a fiscalização) ou apura-los de uma vez (como fez a **Contribuinte**) resulta exatamente no mesmo valor, desde que, por óbvio, respeitado o rateio proporcional do período de apuração originário.

2.6.4.3. É claro que uma das parcelas (o débito) é um número negativo, logo ao invés de soma deve ser feita subtração; operação matemática em que não se aplica a propriedade associativa $(A-B \neq B-A)$. Entretanto, na *equação* em questão ou o resultado da subtração é zero (pois há débito e consequente pagamento) ou é um número positivo. Logo, considerando períodos sucessivos ou há soma com elemento neutro (zero) ou há soma com numeral positivo. No *juridiquês*, não há transferência de saldo devedor de PIS/COFINS de um período de apuração a outro, apenas de saldo credor, o que torna válida a equação acima.

2.6.4.4. De duas, uma: ou há débito pago no período de apuração e o crédito extemporâneo tem como consequência pagamento indevido (e ressarcível) ou há crédito no período de apuração e o crédito extemporâneo tem como consequência o aumento do crédito no período (também ressarcível).

2.6.5. Não se nega a importância de tornar o trabalho fiscal ágil e pontual – aliás, facilitar o trabalho fiscal é, ao fim e ao cabo, facilitar o trabalho de todos, fazendo justiça social-tributária. Porém, impossível contrapor a fluidez do trabalho fiscal ao direito individual de ser ressarcido do que foi indevidamente pago, ainda mais quando tal direito encontra-se escancarado em Lei, ainda mais quando há Súmula expressa sobre ajustes na base de cálculo de períodos anteriores ao pedido de crédito:

Súmula CARF nº 159

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

2.6.5.1. É um contrassenso admitir que o fisco pode debruçar-se sobre períodos anteriores quando o contribuinte pleiteia um período de apuração e não admiti-lo quando o contribuinte pleiteia crédito extemporâneo - de período anterior. Se há Súmula que permite ajustes em períodos anteriores para apuração do montante creditório é porque tais ajustes são mais do que possíveis, são exigidos da fiscalização – ou isto, ou passamos a admitir que a fiscalização pode atuar de forma discricionária.

2.6.6. Não se trata (é bom que se alerte) de transferir o ônus probatório de um lugar para o outro. O crédito encontra-se devidamente demonstrado em toda a sua extensão.

Trata-se apenas e tão somente de não impedir que o contribuinte demonstre a liquidez e certeza de seus créditos por todos os meios de direito, que não apenas a retificação da DAFON.

2.6.7. Pelo exposto, deve ser dado parcial provimento ao recurso **Contribuinte** para conceder o crédito extemporâneo de PIS/COFINS, sem correções e no limite do rateio proporcional do período em que o crédito foi originariamente apurado.

3. Pelo exposto, admito e conheço do recurso especial da **Fazenda Nacional** dando-lhe parcial provimento para manter a glosa na aquisição do serviço de despachante aduaneiro.

3.1. Também, admito e conheço do recurso especial da **Contribuinte** dando-lhe parcial provimento para conceder o crédito extemporâneo de PIS/COFINS, sem correções e no limite do rateio proporcional do período em que o crédito foi originariamente apurado.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Redator designado.

Em que pese o alentado e bem fundamentado voto da i. conselheiro relator, peço vênia para dela divergir com relação a desnecessidade de retificação do DAFON para fins de aproveitamento de créditos extemporâneos.

Essa matéria foi enfrentada com maestria pelo Acórdão nº 9303-010.080, de 23 de janeiro de 2020, e reflete, mutatis mutandis, o posicionamento vencedor do Colegiado, de forma que trago à baila sua *ratio decidendi* para fundamentar a decisão, *verbis*:

“(…) Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões apenas, quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a devida retificação dos respectivos DAFON e DCTF.

O direito de se aproveitar créditos da COFINS sobre os custos/despesas com insumos utilizados na produção de bens e/ ou na prestação de serviços está previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que assim dispõe:

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

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;

(...).

§ 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:

(...);

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

(...).

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

(...).

Já o art. 74 da Lei nº 9.430/1996, assim dispõe quanto ao ressarcimento/compensação dos créditos:

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.

(...).

Por sua vez a IN SRF nº 600, de 28/12/2005, que disciplinou o ressarcimento/compensação do saldo credor das contribuições do PIS e da COFINS, ambas com incidência não cumulativa, assim dispõe:

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.

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

(...).

§ 1º A restituição de que trata o inciso I será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição constante do Anexo I, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou

(...).

Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.

(...).

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário.

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

Ora, segundo essas normas legais, os créditos da COFINS devem ser apurados mensalmente e deduzidos do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal. Já 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 a RFB pelo contribuinte. Já a IN SRF nº 590, de 22 de dezembro de 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.

(...).

Assim, nos casos em que se deixa de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixa de apropriá-los, é necessário retificar o Dacon relativo ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração. A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

O ressarcimento/compensação de créditos extemporâneos da COFINS é possível, desde que retificados os respectivos Dacon e as DCTF. No presente caso, conforme demonstrados nos autos, o contribuinte não transmitiu os Dacon retificadores nem as DCTF.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recursos especial da Fazenda, quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a devida retificação dos Dacon e DCTF”.

Em resumo, temos que a verificação dos valores a ser apurados se dá por meio dos DACONs apresentados pelo Contribuinte, conforme definido pela IN SRF 384, de 2004.

Isto porque 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 extemporâneos devem ser utilizados para desconto, compensação ou ressarcimento em procedimentos referentes aos períodos específicos a que pertencem.

Assim, a utilização do crédito pressupõe primeiro a sua apuração, com o registro apropriado no DACON, sendo necessário ainda compensar o crédito com débitos do próprio mês, e havendo saldo remanescente, compensá-lo sucessivamente nos meses subseqüentes.

Desta forma, não se constatando a prévia apuração do montante a ser aproveitado, mediante a devida retificação dos DACON (e da DCTF), não se pode ter como certa a dedução de tais créditos extemporâneos e, portanto, a glosa de tais créditos deve ser mantida por absoluta falta de liquidez e certeza”.

Acrescento ainda 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 necessário uma apuração prévia relativa aos períodos de apuração correspondentes. Situação que demanda no mínimo a retificação dos DACON dos períodos anteriores. As exigências impostas pelas IN SRF utilizadas pela Fiscalização têm suporte no art. 92 da Lei nº 10.833, de 2003 que delegou a SRF a regulamentação da operacionalização dos aproveitamentos desses créditos.

Penso que a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro do período específico de geração do crédito. Como os créditos referem-se a 4 ou 5 anos antes do seu efetivo aproveitamento, há que se perquirir, se naquela data, eram créditos apropriáveis segundo a legislação de regência da época. Entendo ser injustificável a negativa do contribuinte de fazer os ajustes relativos a cada período de apuração, conforme recomendado pela Fiscalização.

Correto o entendimento exarado pelo ilustre *ex-conselheiro Waldir Navarro Bezerra*, ao transcrever o seguinte trecho da decisão da DRJ no Acórdão nº 3402-003.148, de 20/07/2016:

"(...) É que a razão de ser da necessidade de segregação dos créditos por períodos de apuração, no âmbito das contribuições sociais apuradas pelo regime não cumulativo, se deve ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de utilização segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. Em outras palavras, 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 utilização por qualquer uma das formas previstas (desconto, compensação ou ressarcimento)”.

Relevante também transcrever trecho do voto proferido pelo ilustre ex-conselheiro e ex-presidente da 3ª Seção de Julgamento do CARF, Henrique Pinheiro Torres, no acórdão n.º 9303-003.478, de 25/02/2016, acerca do mesmo tema:

(...) É inegável que, como bem apontou o acórdão recorrido, nos termos do § 4º do artigo 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, que disciplina a utilização do crédito, o montante não aproveitado em um mês poderá sê-lo em períodos superiores, mas tal comando, com o devido respeito, não possui o alcance defendido.

Em primeiro lugar, há que se ter em mente que o dispositivo, como já antecipado, trata da utilização do crédito apurado, de modo que sequer se poderia cogitar antinomia entre os dispositivos.

Em outras palavras, nos termos dos comandos legais, o crédito apurado sob a égide do § 1º (circunstância logicamente antecedente) poderá ser aproveitado nos termos do § 4º.

Admitir que a forma de utilização influencie a de apuração, com a devida licença, é inverter a lógica estabelecida pelo legislador.

E não se alegue que a aplicação da restrição em comento decorre de mero formalismo. Trata-se de norma instrumental que visa ao controle do correto emprego dos créditos. Sem tal distinção, esse controle restaria extremamente dificultado (e porque não dizer inviabilizado).

Apenas para ilustrar alguma dessas dificuldades, há que relembrar que, dependendo da destinação dos produtos, os créditos terão aplicação diversa (dedução da contribuição, compensação ou ressarcimento), apurados com base em parâmetros diversos (mensal ou trimestral)".

Por fim, também registro o raciocínio empreendido pelo ilustre *ex-conselheiro José Fernandes do Nascimento* proferido no Acórdão n.º 3302-004.156, de 22/05/2017:

"(...) Não se pode olvidar, ademais, que o registro extemporâneo de créditos, se permitido fosse, além do descumprimento do disposto no art. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, impossibilitaria ou dificultaria em muito o controle das operações com direito a crédito. Se houvesse tal permissão, como saber se as operações registradas extemporaneamente não foram registradas anteriormente no mês correspondente e nos seguintes? Somente mediante a realização de auditoria em todos os meses anteriores ao registro extemporâneo do crédito seria possível confirmar ou não essa informação.

Ademais, tendo em conta que a autoridade fiscal não é autorizada a fiscalizar/auditar os períodos pretéritos não alcançados pelo procedimento fiscal em curso, o registro de operações de créditos extemporâneas, por certo, oportunizaria e facilitaria a prática de fraudes, mediante a apropriação, por mais de uma vez, de crédito de uma mesma operação".

Registro que este também é o entendimento prevalente nos últimos julgados desta 3ª Turma da CSRF, como pode ser verificado no Acórdão n.º 9303-011.780, de 18/08/2021, de minha relatoria, Acórdão n.º 9303-009.738, de 11/11/2019 de relatoria do *Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire* e Acórdão n.º 9303-009.660, de 16/10/2019 de relatoria do *Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas*.

Ressalto, apenas, que no julgamento só se discutiu a obrigatoriedade de retificação do DACON e não da DCTF.

Forte nestes argumentos, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional e nego provimento ao recurso interposto pelo contribuinte.

Gilson Macedo Rosenberg Filho