



Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10805.721855/2013-99
ACÓRDÃO	3402-011.727 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de março de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INDÚSTRIA DE MÓVEIS BARTIRA LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2009

AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

Quando o § 4º do art. 3º das Leis nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02 fala que “O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, não está se referindo a operação geradora de crédito que deveria ter sido informada em declarações de apresentação obrigatória ao Fisco e não foi informada à época própria. Está sim a se referir ao saldo de créditos devidamente escriturados nos respectivos períodos a que se referem, os quais, por serem superiores ao saldo de débitos do mesmo período, poderão então serem aproveitados em período subsequente.

Interpretar a lei de maneira diversa, admitindo que o contribuinte possa aproveitar no futuro créditos referentes a operação geradora de crédito ocorrida em período pretérito sem retificar as correspondentes declarações/escriturações daquele período, subverteria todo o mecanismo da não cumulatividade das referidas contribuições.

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.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidas as conselheiras Marina Righi Rodrigues Lara e Cynthia Elena de Campos (relatora), que davam provimento ao recurso para cancelar o auto de infração. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Sala de Sessões, em 21 de março de 2024.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Redator designado

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-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 08-41.891, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade e não reconheceu o direito creditório, conforme Ementa abaixo reproduzida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

CRÉDITOS DO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO.

Os créditos da não-cumulatividade devem ser reconhecidos no período de apuração em que for realizada a aquisição do bem ou a contratação do serviço prestado. Para a utilização de créditos extemporâneos já apurados e demonstrados, mas não aproveitados no mês de competência, em meses

subsequentes é indispensável a confirmação de que não foram utilizados em períodos passados, através da retificação das declarações respectivas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009

CRÉDITOS DO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO.

Os créditos da não-cumulatividade devem ser reconhecidos no período de apuração em que for realizada a aquisição do bem ou a contratação do serviço prestado. Para a utilização de créditos extemporâneos já apurados e demonstrados, mas não aproveitados no mês de competência, em meses subsequentes é indispensável a confirmação de que não foram utilizados em períodos passados, através da retificação das declarações respectivas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

ATIVIDADE VINCULADA.

Os Auditores da Receita Federal do Brasil exercem atividade plenamente vinculada à legislação vigente no ordenamento jurídico nacional, estando aí incluídos os atos legais editados pela Receita Federal do Brasil.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

PRODUÇÃO DE PROVAS. PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

A realização de diligência tem por finalidade o esclarecimento de questões que ensejam dúvidas para o julgamento da lide, sendo indevida sua determinação para suprir encargo do sujeito passivo, o que configuraria indevida inversão do ônus da prova, ou quando os elementos dos autos são suficientes para o deslinde da controvérsia.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS COLACIONADAS. EFEITOS.

Decisões administrativas emanadas de outros órgãos do contencioso, ainda que proferidas pela segunda instância administrativa, exceção feita àquelas pautadas em Súmulas chanceladas pelo Ministro da Fazenda, não ostentam efeito vinculante perante as DRJs.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, reproduzo parcialmente o relatório da decisão de primeira instância:

Trata-se de impugnação contra Autos de Infração de Contribuição para o PIS e Cofins do período de apuração (PA) setembro a dezembro de 2009 (fls. 760/777), lavrados em 02/07/2013 em vista da verificação de insuficiência de recolhimento das contribuições no regime não cumulativo, tendo resultado na constituição do crédito tributário abaixo especificado:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf 6656	Valor 421.759,11
JUROS DE MORA (Calculados até 07/2013)		Valor 140.462,80
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 316.319,34
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 878.541,25
Valor por Estorno		
OITOCENTOS E SETENTA E OITO MIL, QUINHENTOS E QUARENTA E UM REAIS E VINTE E CINCO CENTAVOS		

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf 5477	Valor 1.942.647,95
JUROS DE MORA (Calculados até 07/2013)		Valor 646.980,15
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 1.456.985,96
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 4.046.614,06
Valor por Estorno		
QUATRO MILHÕES, QUARENTA E SEIS MIL, SEISCENTOS E QUATORZE REAIS E SEIS CENTAVOS		

De acordo com o Termo de Início de Fiscalização de fls. 3/5, o procedimento fiscal iniciou-se em 06/08/2012 e teve por objeto a verificação da ocorrência de fatos geradores de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins do AC 2009, tendo a empresa sido intimada a apresentar a documentação nele listada.

Em 09/08/2012, foi intimada a apresentar os seguintes documentos e esclarecimentos a respeito da composição e utilização de créditos extemporâneos, mediante o Termo de Intimação Fiscal nº 01 de fls. 7/8:

- I.a) Apresentar planilha(s) da base de cálculo dos créditos extemporâneos de PIS/COFINS dos anos-calendário 2004 a 2009.
- I.b) Apresentar planilha(s) da utilização/compensação dos créditos extemporâneos de PIS/COFINS nas Dacons de setembro/2009 a dezembro/2009.
- I.c) Responder se possui embasamentos legais para justificar os créditos extemporâneos dos anos-calendário 2004 a 2009. Em caso afirmativo, apresentá-los.
- I.d) Explicar também por que retardou tanto tempo para aproveitar os créditos extemporâneos.
- I.e) Apresentar LALUR do ano-calendário 2009.
- I.f) Justificar o fato de ter retificado os valores dos débitos de IRPJ e CSLL informados em DCTF do ano-calendário 2009, com o objetivo de expurgar suposta variação monetária sobre os créditos extemporâneos aproveitados no período.
- I.g) Justificar divergência entre os valores de Receita Bruta e Impostos sobre Vendas, informados na DIPJ/2010 e os registros constantes do Balancete 2009 do Contribuinte, obtido por meio dos Dados Agregados.

Rubrica	DIPJ	Contabilidade
Receita de Vendas	810.744.963,73	638.051.780,54
Receita de Serviços	4.595.120,00	4.595.120,00
Vendas Canceladas	3.711.631,59	5.122.879,81
Impostos sobre Vendas (ICMS, Cofins, PIS/CSLL)	127.581.467,47	11.623.343,36
Receita Líquida	484.046.984,67	625.900.677,37

Em resposta à intimação fiscal, apresentou, em 20/09/2012, a documentação de fls. 242/254 e, em 21/05/2013, os esclarecimentos de fls. 264/277. Em 05/06/2013, juntou

aos autos um arrazoado tratando acerca da impossibilidade da glosa de créditos em face do descumprimento de obrigação acessório (fls. 278/284).

No tocante ao questionamento sobre a retificação dos valores dos débitos de IRPJ e CSLL informados em DCTF AC 2009, com o objetivo de expurgar suposta variação monetária sobre os créditos extemporâneos aproveitados no período, a Impugnante apresentou, em 11/07/2013, os esclarecimentos de fls. 302/383.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 748/759, no período fiscalizado a contribuinte estava sujeita ao regime não cumulativo do PIS e da Cofins, de que trata o art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003. Indagada sobre a utilização de créditos extemporâneos nas apurações de PIS/Cofins presentes nos Dacons de setembro/2009 a dezembro/2009, a fiscalizada informou em 21/05/2013 que eram relativos a créditos dos anos 2004 e 2005 originados da (i) aquisição de insumos ICMS, especificamente com relação ao ICMS que era excluído neste período, (ii) despesas com aquisição de combustíveis, (iii) manutenção de máquinas e equipamentos (para 2004) e (IV) serviços de terceiros utilizados na produção (somente em 2005).

Em pesquisas aos sistemas informatizados da RFB, a autoridade fiscal não encontrou PER/DComps de PIS e Cofins. Elaborou o quadro abaixo com vistas a demonstrar a utilização dos créditos extemporâneos e a sua origem, com a seguinte legenda: (A) - os meses em que foram utilizados os créditos extemporâneos; (B) e (D) - mês de origem dos créditos extemporâneos para o PIS e para a Cofins; (C), (E) e (F) - os valores envolvidos.

Utilização(Declaração) dos Créditos Extemporâneos

(A) Dacon (ano-mês)	PIS		COFINS		(F) TOTAL
	(B) Dacon de Origem (ano-mês)	(C) Valor	(D) Dacon de Origem (ano-mês)	(E) Valor	
2009-09	2004-11	86.014,29	2004-11	396.187,01	482.201,30
2009-10	2004-12	67.435,33	2004-12	310.611,21	378.046,54
	2005-01	28.095,71	2005-01	129.410,56	157.506,27
	2005-04	3.052,52	2005-04	14.060,12	17.112,64
2009-11	2005-01	54.525,72	2005-01	251.148,77	305.674,49
	2005-02	60.919,50	2005-02	280.598,92	341.518,42
	2005-04	251,34	2005-04	1.157,70	1.409,04
2009-12	2005-02	32.331,15	2005-02	148.919,20	181.250,35
	2005-03	89.056,21	2005-03	410.198,30	499.254,51
	2005-04	77,34	2005-04	356,25	433,59
TOTAL		421.759,11		1.942.648,04	2.364.407,15

Citando o art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, reconheceu-se que é possível o aproveitamento de créditos referentes a essas contribuições sociais que não foram esgotados no momento oportuno (créditos extemporâneos), respeitado o prazo (decadencial) de cinco anos contados a partir da data de aquisição do bem aplicado ou consumido diretamente na fabricação dos produtos industrializados ou da prestação do serviço por pessoa jurídica, adquirido de pessoa jurídica domiciliada no país. Corroborando esse entendimento, a autoridade autuante reproduziu a ementa da Solução de Consulta nº 17, de 2012, da Disit09, in verbis:

Solução de Consulta Nº 17, de 2012, da Disit09: O prazo para o aproveitamento de CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS é de cinco anos contados a partir da data de aquisição do bem aplicado ou consumido diretamente na fabricação dos produtos industrializados ou da prestação do serviço por pessoa jurídica, adquirido de pessoa jurídica domiciliada no país, e após o início da vigência de tal possibilidade, ou seja, 1º de fevereiro de 2004. O aproveitamento de CRÉDITOS é cabível somente para as pessoas jurídicas sujeitas à sistemática de tributação não-cumulativa da Cofins.

Isso posto, reconheceu que a fiscalizada utilizou os créditos extemporâneos dentro do prazo de utilização, já que o fez em 2009.

No entanto, ponderou que, para estar disponível para utilização, os créditos extemporâneos devem ser apurados mediante retificação do(s) Dacon(s) e da(s) DCTF(s), como já prenunciava em 2009 a Solução de Consulta nº 87 da Disit/SRRF/9ªRF, de 25/03/2009, cuja ementa abaixo se transcreve:

A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

Concluiu-se, portanto, que a apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTFs e os Dacons. Nesse sentido, o Auditor-Fiscal citou os Acórdãos nº 15-27.092 da DRJ/Salvador, de 17/05/2011, e nº 16-41.057 da DRJ/São Paulo1, de 05/09/2012.

Consultando os Dacons de 2004 e 2005, constatou-se que não foram retificados para apuração dos créditos extemporâneos, e que não poderiam mais ser retificados em razão de já haver transcorrido o prazo de cinco anos a contar da data de "aquisição dos bens/contratação de serviços" geradores dos créditos. Em vista desse fato, os créditos extemporâneos pleiteados pelo contribuinte não eram resguardados pela legislação, não tendo sido considerados para fins de creditamento do PIS e da Cofins.

Com base no que foi relatado no TVF, foram elaborados os quadros abaixo com a exclusão dos créditos extemporâneos indevidos, conforme segue:

Legenda:

Linha 01: Valor dos créditos extemporâneos declarados na Dacon (ficha 13A/23A)

Linha 02: Valor dos créditos extemporâneos não reconhecidos pela fiscalização

Linha 03: Valor dos créditos extemporâneos reconhecidos pela fiscalização (01 - 02)

Linha 04: Valor dos créditos apurados no mês descontados da contribuição(PIS/PASEP ou COFINS) declarados na Dacon (ficha 13A/23A)

Linha 05: Total de créditos descontados de PIS/PASEP (03 + 04)

Linha 06: Contribuição (PIS/PASEP ou COFINS) apurada declarada na Dacon (ficha 15B/25B)

Linha 07: Total da Contribuição (PIS/PASEP ou COFINS) devida no mês (06 - 05)

Linha 08: Valor da contribuição(PIS/PASEP ou COFINS) declarado em DCTF
Linha 09: Diferença da contribuição(PIS/PASEP ou COFINS) a pagar apurada pela Fiscalização (07 - 08)

DIFERENÇAS DE PIS/PASEP APURADAS PELA FISCALIZAÇÃO

	PIS/PASEP	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
2009					
01. Créditos Extemporâneos		86.014,29	98.583,56	115.696,56	121.464,70
02. Créditos Extemporâneos não reconhecidos pela Fiscalização		86.014,29	98.583,56	115.696,56	121.464,70
03. Total de Créditos Extemporâneos Reconhecidos (01 - 02)		0,00	0,00	0,00	0,00
04. Créditos apurados no mês descontados de PIS/PASEP		754.590,71	821.193,43	760.965,97	896.622,96
05. Total de Créditos descontados de PIS/PASEP (03 + 04)		754.590,71	821.193,43	760.965,97	896.622,96
06. Contribuição para o PIS/Pasep Apurada		840.565,00	919.776,99	876.662,53	1.018.087,66
07. Total da Contribuição para o PIS/PASEP Devida no Mês (06 - 05)		86.014,29	98.583,56	115.696,56	121.464,70
08. Valor de PIS/PASEP Declarado em DCTF (6912)		0,00	0,00	0,00	0,00
09. Diferença de PIS a pagar apurada pela Fiscalização (07 - 08)		86.014,29	98.583,56	115.696,56	121.464,70

DIFERENÇAS DE COFINS APURADAS PELA FISCALIZAÇÃO

	COFINS	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
2007					
01. Créditos Extemporâneos		396.187,01	454.081,89	532.905,39	559.473,75
02. Créditos Extemporâneos não reconhecidos pela Fiscalização		396.187,01	454.081,89	532.905,39	559.473,75
03. Total de Créditos Extemporâneos Reconhecidos (01 - 02)		0,00	0,00	0,00	0,00
04. Créditos apurados no mês descontados de COFINS		3.475.506,30	3.782.466,70	3.505.055,36	4.129.899,72
05. Total de Créditos descontados de COFINS (03 + 04)		3.475.506,30	3.782.466,70	3.505.055,36	4.129.899,72
06. Contribuição para a COFINS Apurada		3.871.693,31	4.236.548,59	4.037.960,75	4.689.373,47
07. Total da Contribuição para a COFINS Devida no Mês (06-05)		396.187,01	454.081,89	532.905,39	559.473,75
08. Valor de COFINS Declarado em DCTF (5856)		0,00	0,00	0,00	0,00
09. Diferença de COFINS a pagar apurada pela Fiscalização (07 - 08)		396.187,01	454.081,89	532.905,39	559.473,75

A ação fiscal foi finalizada em 02/07/2013, mediante o Termo de Encerramento de fls. 778/779, tendo a pessoa jurídica tomado ciência da autuação em 18/07/2013 (fl. 780).

Irresignada, apresentou a Impugnação de fls. 802/837 em 19/08/2013, por meio da qual argumentou que:

(a) Durante o período compreendido entre outubro/2004 a março/2005, a Impugnante adquiriu bens e serviços para utilização diretamente em seu processo produtivo, tais como: (i) insumos; (ii) combustíveis e lubrificantes utilizados em empilhadeiras e máquinas de produção; (iii) serviços de manutenção e compra de equipamentos; (iv) outros serviços prestados por pessoas jurídicas e aplicados na produção dos bens que comercializa; e (v) bens destinados ao ativo imobilizado; conforme detalhado nas planilhas anexas, suportadas pelas respectivas notas fiscais (carregadas em mídia digital - CD/DVD), também anexadas à presente impugnação;

(b) Com base no disposto no art. 3º, § 4º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, na apuração dos débitos de PIS e Cofins nos meses de setembro/2009 a dezembro/2009, além dos créditos apurados nos respectivos meses, a Impugnante utilizou-se dos créditos acima especificados, que foram gerados e não aproveitados no período de outubro/2004 a março/2005 (créditos extemporâneos);

(c) A presente cobrança não deve prevalecer, devendo os mencionados autos de infração ser integralmente anulados, tendo em vista que a mera ausência de retificação dos Dacons e o conseqüente erro no cumprimento de obrigação acessória não pode implicar o afastamento da validade do direito creditório do contribuinte e, conseqüentemente, não pode servir de fundamento para a respectiva glosa dos créditos extemporâneos aproveitados;

(d) O direito à utilização de crédito extemporâneo decorre da previsão constante do artigo 3º, § 4º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e não pode ser obstado por meio de norma infralegal (e.g. Instrução Normativa RFB nº 940, de 2009) que indevidamente inova em requisitos exigidos para o respectivo aproveitamento dos créditos;

(e) O art. 97, inciso IV, do Código Tributário Nacional prevê que somente a lei em seu sentido formal pode definir a base de cálculo de um tributo;

(f) O descumprimento de uma obrigação acessória não se converte em obrigação principal, salvo no que diz respeito à multa, conforme dispõe o art. 113 do Código Tributário Nacional;

(g) Apenas poderia ser admitida a exigência das contribuições PIS e Cofins caso a validade dos créditos tivesse sido contestada e/ou se tais créditos tivessem sido aproveitados após o decurso do prazo decadencial, o que não ocorreu no presente caso;

(h) A Autoridade Fiscal teve acesso a todos os documentos, planilhas discriminativas relativas às despesas, inclusive notas fiscais de aquisição de bens e serviços, que deram suporte ao referido aproveitamento e em nenhum momento chegou a questioná-lo;

(i) A legitimidade de todo o crédito extemporâneo, gerado entre o período de outubro/2004 a março/2005 e utilizado na apuração das mesmas contribuições no período de setembro/2009 a dezembro/2009, está amparada por todo o suporte documental apresentado (e.g. planilhas e notas fiscais de aquisição de bens e serviços, carregadas em mídia digital — CD/DVD);

(j) Como consequência do cancelamento dos autos de infração ora impugnados, deve ser reconhecido o direito ao crédito da Impugnante, relativamente às despesas com (i) aquisição de insumos e combustíveis no mercado interno; (ii) manutenção de máquinas e equipamentos (para 2004); e (iii) contratação de serviços de terceiros utilizados na produção (somente em 2005); (iv) despesas de depreciação de bens do ativo imobilizado utilizados no processo produtivo, nos termos da jurisprudência majoritária do e. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Por fim, a Impugnante expôs os pedidos abaixo reproduzidos:

92. Diante do exposto, a Impugnante requer seja dado integral procedência à presente impugnação para que:

a) sejam os autos de infração decorrentes do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF n° 08114002012-00476-3 cancelados e o respectivo crédito tributário constituído considerado insubsistente, tendo em vista a impossibilidade da constituição de obrigação tributária principal com fundamento único e exclusivo (como no presente caso) no descumprimento ou equívoco da obrigação acessória relativa à retificação dos demonstrativos DACON's, principalmente, levando em consideração que todos os documentos e planilhas que suportaram o crédito extemporâneo aproveitado pela Impugnante foram analisados pela I. Fiscalização, que, por sua vez, não levantou qualquer dúvida sobre a respectiva validade desses créditos;

b) na remota hipótese dos autos de infração decorrentes do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF n° 0811400-2012-00476-3 não serem cancelados, como requerido no item "a" acima, o que se admite apenas em razão do princípio da eventualidade — o que não espera aconteça -, ainda assim, o crédito tributário constituído por esses autos de infração devem ser considerados insubsistentes, tendo em vista a legitimidade (conforme previsão legal), a validade (atendimento aos requisitos materiais) e a tempestividade (atendimento ao prazo decadencial) do aproveitamento dos créditos extemporâneos promovido pela Impugnante, tal como bastante demonstrado nas planilhas e documentos entregues ao I. Agente Fiscal autuante, os quais também fazem parte, como anexos, desta Impugnação e podem ser levados à nova análise pelas autoridades fiscais para que sejam, se necessário, novamente, reconhecidos, não obstante terem sido devida e oportunamente apresentados à I. Fiscalização que tacitamente já os homologou.

93. Requer-se, ainda, em observância aos princípios da eventualidade, e da verdade material, caso se entenda necessário, seja o presente processo baixado em diligência para averiguação e confirmação da legitimidade e validade dos

créditos extemporâneos aproveitados pela Impugnante, inclusive, no que tange à confirmação de que todos os bens e serviços adquiridos foram aplicados ao seu processo produtivo.

94. Caso não se entenda pela realização de diligência para atestar a legitimidade e validade dos créditos extemporâneos aproveitados pela Impugnante, seja realizada uma perícia em todos os documentos acostados à esta impugnação, inclusive aqueles carregados em mídia digital, nos termos do artigo 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, para tais créditos sejam, finalmente, reconhecidos pelo Fisco Federal.

A Contribuinte foi intimada do v. Acórdão de primeira instância pela via eletrônica em 07/03/2018 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 7888), apresentando o Recurso Voluntário em 27/03/2018 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 7891, através do qual pediu, em síntese, a reforma da decisão da turma julgadora de primeira instância que, apesar de reconhecer a existência do crédito extemporâneo de PIS e Cofins, não cumulatividade, bem como sua utilização no prazo legal, julgou improcedente a impugnação ofertada, pois, no seu entendimento, haveria a necessidade de retificação do Dacon e DCTF pela recorrente, contrariando o artigo 3º, §4º da Lei nº 10.833/2003.

Apresentado o recurso, o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio para julgamento.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Mérito

Conforme relatório, versa o presente litígio de lançamentos de ofício para constituição de crédito tributário devido a título das Contribuições para o PIS e Cofins do período de apuração de setembro a dezembro de 2009, lavrados em razão de constatação de insuficiência de recolhimento decorrente da glosa dos créditos extemporâneos dessas contribuições compensados.

Considerou a Fiscalização que seria imprescindível a retificação do DACON e DCTF para se permitir a utilização dos referidos créditos extemporâneos, a par de sua confirmada existência e utilização no prazo legal.

O ilustre Julgador de primeira instância manteve o entendimento da Fiscalização, concluindo que:

Uma vez apurado e demonstrado o direito creditório, e não aproveitado em determinado mês, a legislação das contribuições admite o creditamento extemporâneo nos dizeres do § 4º do art. 3º dos diplomas legais mencionados. Tal dispositivo, no entanto, não quer afirmar que as despesas e gastos ocorridos em outros períodos possam ser trazidos para compor a base de cálculo de créditos apurados em períodos posteriores, mas na verdade que créditos já oportunamente apurados e não descontados da contribuição devida no correspondente mês de apuração, possam sê-lo das contribuições devidas nos meses subsequentes.

Por essa razão que a condição estabelecida pela Administração Tributária para o desconto dos créditos extemporâneos é que as declarações sejam retificadas a fim de demonstrar o seu não aproveitamento em períodos anteriores, em consonância com o art. 14 da IN RFB nº 940, de 2009, em vigor à época dos fatos em questão, que dispõe que a alteração das informações prestadas em Dacon será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador que servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar alteração nos créditos:

(...)

Não encontra amparo na legislação o desconto direto de créditos extemporâneos oriundos da transmissão de determinado bem ou serviço em mês diferente da aquisição. O que se admite é o aproveitamento do saldo de créditos remanescente após o encontro entre créditos e débitos de um determinado mês, nos meses subsequentes, desde que seja providenciada a retificação dos Dacons e DCTFs correspondentes, independentemente da validade e legitimidade dos créditos utilizados.

Invocando decisões deste CARF, sustenta a Recorrente que não há fundamento legal para condicionar o direito de crédito à retificação de obrigações acessórias.

Com razão à defesa.

De fato, a demonstração de que o crédito deva estar constituído e não utilizado em períodos anteriores é condição *sine qua non* para aproveitamento de créditos extemporâneos. Todavia, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, bem como demonstrada a inexistência de aproveitamento em outros períodos, não há expressa exigência de prévia retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) para aproveitamento de créditos extemporaneamente.

O § 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/03¹ resguarda o direito de o contribuinte aproveitar de forma extemporânea créditos tributários, uma vez que estabelece de maneira clara que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Neste sentido já se posicionou este Tribunal Administrativo, a exemplo dos v. **Acórdãos nºs 9303-004.562 e 9303-006.248**, proferidos pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

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 EFDPIIS/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).

No r. voto condutor do acórdão em referência, foi destacado que no Ato Declaratório Executivo ADE Cofins nº 20, de 14/03/2012, que revogou o ADE nº 34, de 2010, foi mantida a previsão para os lançamentos de créditos extemporâneos de PIS/COFINS.

Igualmente destaco o v. **Acórdão nº 9303-004.550**, proferido com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006, 01/01/2008 a 31/12/2008

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem

¹ 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.

necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006, 01/01/2008 a 31/12/2008

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. (Acórdão nº 9303-004.550 – PAF: 19515.720869/2012-44)

No Acórdão da 3ª Turma da CSRF, a Ilustre Conselheira Relatora Vanessa Marini Ceconello fundamentou seu voto condutor com a seguinte conclusão:

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

Portanto, o ato normativo teve por escopo apenas estabelecer o período mínimo de um trimestre para o contribuinte solicitar o ressarcimento dos créditos acumulados, sem prejudicar os créditos apurados anteriormente a um determinado trimestre.

Destaco, ainda, o v. Acórdão nº 9303-008.635:

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 – PAF: 10932.720088/2012-64)

No julgamento em referência, a Ilustre Conselheira Érika Camargo Autran assim concluiu em seu voto vencedor:

(...) não há necessidade de a contribuinte retificar o Dacon antes, para somente após aproveitar os créditos em período seguinte. No curso de uma fiscalização ou diligência, constatado incongruência nos dados do Dacon (ou de outra declaração entregue pelos contribuintes, inclusive a DCTF), os cálculos do tributo devido devem ser refeitos de modo a resultar em lançamento de ofício ou em proveito do sujeito passivo. Na hipótese de incongruência favorável ao contribuinte nada impede que a administração tributária adote as providências cabíveis, dispensando-se exigências que podem ser supridas por ato da própria administração. É o que se dá no caso sob análise, já que o processamento do Dacon pode ser feito pela RFB. Para tanto basta instituir controles nos sistemas eletrônicos, a registrar a alteração feita.

Não me parece razoável que, após a contribuinte explicar a apuração do crédito em período seguinte e requerer o aproveitamento extemporâneo, dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado este lhe seja negado sob a justificativa de não ter sido retificada previamente uma obrigação acessória.

O fato de o Dacon não ter sido retificado há de ser relevado, por não haver dúvida quanto ao crédito correspondente às aquisições das notas fiscais acima mencionadas.

Na linha da interpretação ora adotada, já existe, inclusive, decisão de Superintendência da RFB dizendo da desnecessidade de retificação de DCTF, em hipótese que se afigura semelhante à presente situação. Refiro-me à Solução de Consulta da Disit da 3ª RF nº 35, de 30/08/2005, com o seguinte teor, verbis:

ASSUNTO: Obrigações Acessórias

EMENTA:

COMPENSAÇÃO. DCTF RETIFICADORA. A compensação de créditos tributários declarados como saldos a pagar na DCTF com créditos apurados em eventos supervenientes ao período de apuração daqueles créditos tributários obriga o sujeito passivo à entrega de Declaração de Compensação, sendo desnecessária a entrega de DCTF retificadora que tenha por fim informar a compensação efetuada. DCTF é confissão relativa e que a RFB não pode tê-la como definitiva, omitindo-se de realizar as diligências necessárias à apuração na contabilidade e escrita fiscal.

Pelos fundamentos acima, e levando em conta o § 4º do art. 3º, tanto da Lei nº 10.637/2002 (PIS) quanto da Lei nº 10.833/2003 (Cofins), segundo o qual o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, dou provimento parcial para admitir os créditos relativos às aquisições das notas fiscais de fornecedores anexadas à Manifestação de Inconformidade e aproveitadas no mês seguinte ao de emissão."

A matéria, também, já foi enfrentada pela Terceira Turma da Câmara Superior onde foi decidido pela possibilidade da utilização dos créditos extemporâneos sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte. O voto vencedor do Acórdão da lavra do Ilustre Conselheiro Charles Mayer de Castro detalha a posição adotada pela maioria, e peço vênias para incluir e fazer dele as minhas razões de decidir quanto a esta matéria.

No mesmo sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

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

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. RECOLHIMENTO DE IPI A MAIOR. RESTITUIÇÃO. POSSIBILIDADE.

Se o contribuinte efetua, no Livro Registro de Apuração do IPI, um creditamento extemporâneo em determinado período de apuração, mas recolhe um valor de IPI, para esse período de apuração, apurado sem computar o crédito extemporâneo escriturado, a consequência é a formação de indébito restituível no período.

PER/DCOMP. PAGAMENTO A MAIOR. CRÉDITO PREVIAMENTE ALOCADO EM DCTF NÃO RETIFICADA. PRODUÇÃO DE PROVA APÓS O INDEFERIMENTO PELA DRF. POSSIBILIDADE. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. ART. 16 DO DECRETO Nº 70.235/72.

Se a contribuinte não retifica DCTF na qual equivocadamente vinculara crédito posteriormente lançado em DCOMP, nem por isso a compensação deverá ser não-homologada.

Havendo início de prova quando da apresentação da manifestação de inconformidade, poderá a contribuinte, aproveitar o processo administrativo para produzir prova hábil a demonstrar o desacerto das informações prestadas na DCTF.

PER/DCOMP. RESSARCIMENTO TRIMESTRAL E RESTITUIÇÃO MENSAL. MESMOS FATOS CONTROVERTIDOS. PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE.

A prova pericial e documental realizada no âmbito de PER/DCOMP ressarcitória de saldo credor trimestral do IPI pode ser aproveitada em PER/DCOMP restitutória de indébito de IPI de mês desse mesmo trimestre, uma vez que os fatos controvertidos subjacentes (idoneidade dos créditos extemporâneos lançados) são rigorosamente os mesmos. (Acórdão nº 9303-008.471 – PAF 10830.917549/2009-62)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Para fins de cálculo do rateio proporcional dos créditos, deve-se parâmetro para o reconhecimento da efetiva realização da exportação a data em que houve o embarque para o exterior, conforme averbação no SISCOMEX.

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. INSUMO. ALCANCE.

O alcance do termo “insumo”, no art. 3º, I, “b”, das Lei 10.833/2003, deve observar os ditames insculpidos no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, com efeito de recurso repetitivo, devendo-se observar, entre outros elementos, as premissas trazidas pelo Parecer Normativo COSIT 5/2018. Gastos com estadia e

translado de empregados, passagens aéreas e hospedagens, cessão de mão de obra de motorista de passageiros, locação de veículos, sem conexão direta com a atividade da empresa não se adequam ao conceito consagrado pela jurisprudência administrativa e judicial, não gerando direito ao crédito.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Consoante art. 3º, § 4º da Lei nº 10.833/03, o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes, não havendo norma que imponha limites temporais que não o prazo de cinco anos para sua escrituração como crédito. (Acórdão nº 3401-005.961 - PAF: 12585.720316/2011-38)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2010, 01/04/2011 a 30/06/2011, 01/08/2011 a 31/08/2011, 01/11/2011 a 30/11/2011

PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. INSUMO. ALCANCE.

O alcance do termo “insumo”, insculpido no art. 3º, I, “b”, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não pode ser equiparado restritivamente aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, próprios da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, tal como detalhado no PN CST 65/79, tampouco extenso como os conceitos de custo de produção e despesas operacionais da legislação do IRPJ, arts. 290 e 299 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), consistindo em bens e serviços, inerentes e necessários à atividade da empresa, adquiridos e empregados diretamente na área de produção, desde que sofram a incidência das contribuições não cumulativas na etapa anterior da cadeia produtiva.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Consoante art. 3º, § 4º da Lei nº 10.833/03, o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes, não havendo norma que imponha a retificação das DACONs para que seja alocado no período de apuração a que se refira o dispêndio.

ALUGUÉIS. DIREITO DE CRÉDITO. DELIMITAÇÃO.

O direito de crédito relativo aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na empresa, previsto no art. 3º, IV das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, compreende apenas a retribuição pelo uso e gozo da coisa não fungível, nos contratos de locação, como regulado pelo art. 565 e ss. do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), não englobando as despesas condominiais e demais taxas sob responsabilidade dos locatários, bem assim, as contraprestações financeiras, a cargo dos parceiros públicos, nos contratos administrativos de concessão das parcerias público-privadas.

BENEFÍCIO FISCAL ESTADUAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCIDÊNCIA. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Afastada a hipótese de caracterização do crédito presumido concedido pelo Estado do Bahia, através do Decreto nº 6.734/97, como subvenção para investimento, inaplicável as disposições do art. 21 da Lei nº 11.941/2009, então vigente, enquadrando-se o benefício fiscal em comento no conceito amplo de receita veiculado no art. 1º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, submetendo-se à incidência das contribuições de que tratam.

Recurso voluntário provido em parte. (Acórdão nº 3401-004.022 – PAF: 10580.731409/2013-74) (sem destaque nos texto original)

Observo que a CSRF atualmente alterou o posicionamento e vem concluindo, por maioria de votos, pela exigência da retificação do DACON no trimestre em que o crédito extemporâneo for aproveitado. Neste sentido, cito os Acórdãos nºs 9303-010.080 e 9303-009.739.

Entretanto, com a devida *vênia* ao recente direcionamento, esta Relatora filia-se ao entendimento esposado pelos respectivos votos vencidos que mantêm a conclusão anterior, ou seja, sobre a desnecessidade de retificação do DACON, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e demonstrada a inexistência de aproveitamento em outros períodos, conforme votos acima reproduzidos, os quais adoto como fundamentação.

Observo que a legitimidade dos créditos não foi questionada pela Fiscalização, sendo a glosa referente apenas à apropriação extemporânea. Com isso, a controvérsia a ser analisada versa sobre a possibilidade de aproveitamento na forma realizada pela Contribuinte.

E, em razão dos fundamentos acima, entendo que deve ser acatada a utilização extemporânea sem a obrigatoriedade de retificação prévia das respectivas declarações.

Ademais, ressalto a necessária atenção à busca pela verdade material, aplicada constantemente por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como já decidido neste Colegiado em situações análogas, bem como por outras Turmas, a exemplo do Acórdão nº 3201-002.518, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção, cuja Ementa abaixo transcrevo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 20/08/2014

ERRO FORMAL PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL PREVALÊNCIA.

Embora a DCTF seja o documento válido para constituir o crédito tributário, se o contribuinte demonstra que as informações nela constantes estão erradas, pois foram por ele prestadas equivocadamente, deve ser observado o princípio da verdade material, afastando quaisquer atos da autoridade fiscal que tenham se baseado em informações equivocadas.

DCTF COM INFORMAÇÕES ERRADAS. TRIBUTO PAGO INDEVIDAMENTE. CRÉDITO EXISTENTE. HOMOLOGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO.

A COFINS apurada e recolhida sob a sistemática cumulativa, quando o contribuinte submetia-se a não cumulatividade, em competência cujo saldo de

COFINS a pagar, segundo esta sistemática foi zero, consubstancia-se em recolhimento indevido. Crédito apto a ser utilizado em compensação, cuja homologação deve ser reconhecida.

Diante de tais fundamentos, entendo que assiste razão à defesa, motivo pelo qual devem ser afastadas as conclusões da Fiscalização e decisão recorrida.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar o auto de infração.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Redator designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o voto muito bem fundamentado da Conselheira Relatora Cynthia Elena de Campos, ousa dela discordar quanto à decisão de que “*não há expressa exigência de prévia retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) para aproveitamento de créditos extemporaneamente*”. Explico.

Ao contrário do que alega a ilustre Relatora, existem diversos dispositivos legais e infralegais que determinam e regulamentam a forma de apuração dos créditos, inclusive os extemporâneos, como o art. 3º, § 1º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003:

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

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, **adquiridos no mês**;*

*II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, **incorridos no mês**; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)*

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

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

Como se verifica, os créditos devem ser calculados com base nos custos e dispêndios incorridos **no próprio mês**, não sendo permitida a inclusão de créditos gerados em outros períodos. Além disso, a Lei nº 9.430/96 confere à Receita Federal a competência para disciplinar como deverão ser efetuados os procedimentos de aproveitamento dos créditos:

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.**

(...)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).

Com base neste comando legal, a Receita Federal vem disciplinando o aproveitamento dos créditos através de Instruções Normativas. À época dos fatos (2009), estava vigente a Instrução Normativa RFB nº 900, de 30/12/2008:

Disciplina a restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal, a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais, o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e dá outras providências.

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.**

(...)

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

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

III - aquisições de embalagens para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1º de abril de 2005.

(...)

§ 6º A compensação dos créditos de que tratam os incisos II e III e o § 4º **somente poderá ser efetuada após o encerramento do trimestre-calendário.**

§ 7º Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o inciso I, remanescentes da dedução de débitos dessas contribuições em um mês de apuração, embora não sejam passíveis de ressarcimento antes de encerrado **o trimestre do ano-calendário a que se refere o crédito,** podem ser utilizados na compensação de que trata o caput do art. 26.

§ 8º A compensação de créditos de que tratam os incisos I e II e o § 4º, **efetuada após o encerramento do trimestre-calendário,** deverá ser precedida do pedido de ressarcimento formalizado de acordo com o art. 22.

§ 9º O crédito utilizado na compensação **deverá estar vinculado ao saldo apurado em um único trimestre-calendário.**

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.

§ 1º O pedido de ressarcimento a que se refere este artigo será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do Programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração (papel) acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

§ 2º O pedido de ressarcimento dos créditos acumulados na forma do inciso II e do § 4º do art. 21, referente ao saldo credor acumulado no período de 9 de agosto de 2004 até o final do primeiro trimestre-calendário de 2005, somente poderá ser efetuado a partir de 19 de maio de 2005.

§ 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.

Quanto à retificação dos DACONs, há previsão expressa na Instrução Normativa RFB nº 900/2008:

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.***

Devo destacar que **as instruções normativas integram a legislação tributária e devem ser seguidas por todos os administrados**, somente sendo possível seu afastamento caso identificada por este Conselho alguma contrariedade à lei, o que não identifique neste caso. É esse o comando do art. 100 do CTN, c/c o art. 96 do mesmo diploma legal:

SEÇÃO I

Disposição Preliminar

*Art. 96. **A expressão "legislação tributária" compreende** as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e **as normas complementares** que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.*

(...)

SEÇÃO III

Normas Complementares

*Art. 100. **São normas complementares** das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Nesse sentido, trago precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

j) Processo: 5018482-73.2021.4.04.7000-PR, Data da Decisão: 13/07/2022, Relator LEANDRO PAULSEN:

VOTO

O Senhor Desembargador Leandro Paulsen: 1. Admissibilidade recursal. A apelação interposta se apresenta formalmente regular e tempestiva, sendo dispensado o preparo (art. 1.007, § 1º, do CPC).

Tratando-se de sentença concessiva de mandado de segurança, cabível a remessa necessária, nos termos do art. 14, § 1º, da Lei 12.016/2009.

2. Mérito.

2.1 Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Tema 69 do STF. A questão em debate foi resolvida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, que, apreciando o Tema 69 de repercussão geral, estabeleceu a tese de que "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins".

(...)

2.2 Compensação do indébito. O indébito apurado, corrigido pela Taxa SELIC desde a data do pagamento indevido, sem acúmulo com os juros de mora, poderá ser compensado na via administrativa.

2.3 Necessidade de retificação da DACON/EFD-SPED e da DCTF para o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/COFINS. Quanto ao ponto, a Fazenda Nacional narrou que:

Quando o § 4º do art. 3º das Leis nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02 fala que "O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes", não está se referindo a operação geradora de crédito que deveria ter sido informada em declarações de apresentação obrigatória ao Fisco e não foi informada à época própria. Está sim a se referir ao saldo de créditos devidamente escriturados nas EFD-Contribuições dos respectivos períodos a que se referem, os quais, por serem superiores ao saldo de débitos do mesmo período, poderão então serem aproveitados em período subsequente. Interpretar a lei de maneira diversa, admitindo que o contribuinte possa aproveitar no futuro créditos referentes a operação geradora de crédito ocorrida em período pretérito sem retificar as correspondentes declarações/escriturações daquele período, subverteria todo o mecanismo da não cumulatividade das referidas contribuições, uma vez que o quantum a ser pago depende tanto das receitas auferidas quanto das operações geradoras de crédito (bens adquiridos para revenda, bens e serviços utilizados como insumos, etc.) e, nesse sentido, da correta e tempestiva escrituração dessas operações. Se o contribuinte esqueceu de escriturar uma operação geradora de crédito a que tinha direito em período passado, deverá retificar as declarações (DACON) ou escriturações (EFD-Contribuições) das respectivas competências, de modo a incluir tal operação, bem como todas as subsequentes de modo a refletir a

inclusão da referida operação na base de cálculo e no saldo de créditos a serem aproveitados em períodos futuros.

Por exemplo, não se admite que uma nota fiscal de entrada cujo direito ao creditamento não tenha sido feito no mês correspondente, seja inserida diretamente em outro mês ou até mesmo anos depois, para compor o crédito de outro período. Obrigatoriamente, essa inserção deverá envolver a retificação da apuração do mês a que pertencia.

Assim, a empresa ao constatar que deixou de aproveitar créditos em determinado período, deve proceder a nova apuração e providenciar a retificação Escrituração Fiscal das Contribuições - EFD/Contribuições dos respectivos meses, informando de forma detalhada cada um dos créditos "incluídos", escriturando-os, preferencialmente, nos Blocos A, C e/ou D, conforme sua natureza, de maneira a tornar possível a verificação de sua pertinência pela autoridade fiscal, deixando no Bloco F, tão somente os créditos não apurados em notas fiscais de serviços e/ou mercadorias.

Feito isso, o contribuinte também deverá providenciar a retificação do(s) Pedido(s) de Ressarcimento - PER. Mas, caso o período de apuração a ser retificado que já tenha PER apreciado pela RFB, poderá efetuar a formalização de PER/Complementar, mesmo em formulário, sendo um PER/Complementar para cada contribuição e trimestre de apuração.

Tal procedimento não é mero formalismo, mas visa obedecer a determinação da legislação de regência da matéria, a qual impõe sejam os créditos distribuídos proporcionalmente de acordo com as receitas auferidas pela empresa no mesmo período de apuração, vinculando-os às receitas de mercado interno tributado ou não e de exportação, sendo que somente os créditos com a devida previsão legal, podem ser objeto de ressarcimento ou utilizados em compensação de débitos próprios.

Correto o Fisco. Admite-se a apuração extemporânea e o aproveitamento dos créditos que não possam ser aproveitados em cada mês, mas isso pressupõe o refazimento das apurações e das 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 a fiscalização das operações.

Por fim, saliento que se a própria Receita Federal exige essas retificações, deve criar as condições para que o contribuinte as realize oportunamente.

Reformo a sentença, portanto, no ponto.

(...)

Dispositivo.

Ante o exposto, voto por dar provimento à apelação da União e parcial provimento à remessa necessária a fim de reconhecer a necessidade da prévia

retificação do DACON/EFD-SPED e da DCTF para que os créditos de PIS e de COFINS sejam aproveitados extemporaneamente.

**ii) Processo: 5011236-11.2020.4.04.0000 , Data da Decisão: 25/02/2021,
Relator EDUARDO VANDRÉ OLIVEIRA LEMA GARCIA:**

VOTO

(...)

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.

Merece destaque o seguinte trecho da sentença (evento 1, OUT 5, fl. 3 dos autos originários):

Logo, 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.

Assim, vai acolhido aqui o pedido alternativo (item "d.2") deduzido pela autora, de anulação dos atos decisórios proferidos nos processos acima identificados, para posterior reprocessamentos das declarações de compensação apresentadas, sem as restrições anteriormente impostas, quais sejam, exigência de inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ/CSLL/PIS e COFINS.

E também dos embargos de declaração, que a complementaram (evento 1, OUT6 do processo de origem):

(...)

Ora, somente após o reprocessamento das declarações apresentadas, e uma vez constatada a existência de débito, mesmo após a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS/IRPJ e CSLL, é que poderá o órgão fazendário efetuar a cobrança do que ainda lhe é devido, sendo certo que não haveria qualquer sentido em anular os atos decisórios e permitir que eventual cobrança intentada permanecesse válida e eficaz.

(...)

b) ANULAR os 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, determinando o reprocessamento das declarações de compensação apresentadas, sem a exigência de inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ/CSLL/PIS e COFINS, no prazo máximo de 60 (sessenta dias); *(grifei)*

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 inexecúvel.

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.

(...)

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

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

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 se esgotar, iniciar a dedução do crédito acumulado no próprio trimestre, que é um “crédito ressarcível” (para aquele trimestre).

Como visto, a legislação tributária veda 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. **Sem este dispositivo, poderia haver a interpretação de que, não utilizado o crédito dentro do trimestre** (por ausência de débitos em montante suficiente), **ele estaria perdido**. 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 correta 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), como prevê o caput do art. 3º**, e não no sentido de que créditos referentes a diversos períodos podem ser somados e depois contabilizados em período distinto, para serem tratados como se tivessem sido gerados neste período, e não naqueles.

Se assim fosse, tal regra deveria constar em algum dispositivo 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 o 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.

Logo, resta improcedente a tese defendida pelo recorrente de que o art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 permitiria, **por exemplo**, que créditos referentes a aquisições de insumos realizadas ao longo do ano de 2003, e não apurados nesse período, ou apurados a menor, pudessem ser somados e registrados contabilmente de uma vez só, em até 05 anos depois.

Nesse sentido, trago precedente do STJ, o AgInt no REsp nº 1.631.036-CE, Relator Ministro Sérgio Kukina, publicação em 21/10/2021, que não conheceu de recurso do contribuinte contra decisão do TRF da 5ª Região, além de ter Parecer do Ministério Público Federal pelo desprovimento do recurso:

*Trata-se de recurso especial fundado no CPC/73, manejado por Tintas Hidracor S/A, com base no art. 105, III, a, da CF, contra **acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, assim ementado** (fls. 165/166):*

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS E PRESUMIDOS. VALORES PAGOS A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS. LEIS Nº 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 nº 10.637/02 e 10.833/03.

2. As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 instituíram a tributação conhecida como não-cumulativa para a contribuição para o PIS e para a COFINS, segundo a qual o valor da contribuição para o PIS e à COFINS será apurado com base na receita bruta da pessoa jurídica (art. 2º de ambos os diplomas legais), aplicando-se as alíquotas correspondentes. Deste valor, o contribuinte poderá descontar os créditos de acordo com as regras estabelecidas pelo art. 3º de ambos os diplomas legais. Tais créditos são basicamente provenientes de aquisições de bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas e que, portanto, foram tributados por estas contribuições na etapa anterior.

3. Os créditos de PIS e da COFINS apuram-se em relação aos dispêndios mensais enumerados no art. 3º das citadas leis, assim, quando as contribuições são devidas na etapa anterior, tem-se direito ao 'crédito' para diminuir da contribuição para o PIS e a COFINS a pagar, devendo esse 'crédito' ser destacado na nota fiscal de compra de bens ou serviços, sendo um 'custo tributário' para o comprador dos bens ou tomador dos serviços.

(...)

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.

A parte recorrente aponta violação ao art. 3º, § 4º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Sustenta, em resumo, que "No presente caso, deve ser usada a interpretação literal ou gramatical da lei, uma vez que as demais formas de interpretação só devem ser utilizadas quando não conseguir extrair do sentido literal das palavras o completo sentido da norma" (fl. 187), sendo certo que "Pela literalidade da Lei é extraído que os créditos não aproveitados poderão ser feitos nos meses seguintes [...] As palavras 'meses seguintes' deixam bem claro que o aproveitamento pode se dar a qualquer tempo, seja no mês seguinte, seja vários meses depois, logicamente, sendo respeitado o prazo de 05 anos" (fl. 187).

Contrarrazões às fls. 197/203.

Parecer do Ministério Público Federal pelo desprovimento do recurso (fls. 218/222).

É O RELATÓRIO. SEGUE A FUNDAMENTAÇÃO.

(...)

O Tribunal de origem assim deliberou ao solucionar a contenda (fls. 164/165):

Conforme os fatos narrados e a documentação constante nos autos, restou evidente que:

a) consubstancia a questão em definir se a impetrante tem direito a apropriar, de uma só vez, seus créditos presumidos de PIS e COFINS, decorrentes da subcontratação de serviço de transporte de carga prestado por pessoa física transportador autônomo, ou pessoa jurídica transportadora optante pelo Simples Nacional;

(...)

g) o art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que trata dos créditos de PIS e de COFINS, faz sempre 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 o regime de caixa;

h) embora o § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 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, em especial a Dacon, a DCTF e a DIPJ;

i) resta claro, pois, que a apropriação dos créditos que a impetrante não utilizou nos últimos 5 (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.

Destarte, não hão de prosperar as alegações da parte recorrente.

(...)

*Noutro giro, **a Corte local, ao decidir, amparou-se em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer um deles apto a manter inalterado o acórdão recorrido.** Portanto, a ausência de interposição de recurso extraordinário atrai a incidência da Súmula 126/STJ (“É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário.”).*

Nesse mesmo sentido: AgInt no AREsp 1.702.175/GO, Rel. Ministro Marco Aurélio Belize, Terceira Turma, DJe 4/12/2020; AgInt no AREsp 1.642.570/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 27/11/2020.

ANTE O EXPOSTO, (i) reconsidero a decisão de fls. 224/226, tornando-a sem efeito; e **(ii) não conheço do recurso especial.**

A necessidade de cumprir as obrigações acessórias estabelecidas pela lei é inconteste; a ela devem se submeter todos os contribuintes, nos termos dos arts. Do CTN:

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. 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.

(...)

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

A necessidade de retificação dos DACONs e DCTFs respectivos, além de ser obrigação acessória à qual o contribuinte não pode se furtar, 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. Assim, por exemplo, um contribuinte mal-intencionado poderia pedir a totalidade dos seus créditos do 1º trimestre de 2003 e, posteriormente, no Pedido de Ressarcimento do 4º trimestre de 2008, pedir novamente os mesmos créditos, com base em notas fiscais do 1º trimestre de 2003, alegando que seria “um creditamento extemporâneo”.

Ora, se o crédito que supostamente se deixou de apurar se deve a notas fiscais emitidas no 1º trimestre de 2003, o contribuinte deve refazer a apuração deste trimestre e retificar as respectivas declarações (DACON e DCTF), informando o aumento do valor do crédito. **Além disso, como o saldo do crédito se transmite de um mês para o outro** (aí sim, é essa a transferência que é permitida pelo art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), o aumento do crédito deste 1º trimestre de 2003 (que foi o exemplo criado para ilustrar como funcionam as regras de creditamento) irá impactar em todos os trimestres posteriores.

Somente com o levantamento da base de cálculo de todos os períodos seria possível realizar essa apuração, 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 se dar ao trabalho de fazer as retificações devidas** na forma determinada na legislação. Ao que se demonstra, o contribuinte busca transferir para o Fisco um trabalho que lhe incumbe.

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).

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 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 deste Conselho, **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 obrigatoria 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 obrigatoria 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 obrigatoria 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.

Observe-se também que a alegação de restrição ao direito do contribuinte de utilizar os créditos é absolutamente desvinculado da verdade dos fatos. Outro exemplo pode ilustrar melhor as diferenças.

A Receita Federal expediu a Instrução Normativa nº 23/97 com o seguinte texto:

Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

(...)

*§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, **será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS.***

Conforme restou decidido no Recurso Especial nº 993.164 – MG, a RFB, ao editar este dispositivo normativo, criou, expressamente, uma restrição à dedução do crédito presumido do IPI, limitando a base de cálculo às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS, o que acabou por excluir as aquisições de cooperativas e de pessoas físicas.

Nesse contexto, o STJ decidiu pela ilegalidade da IN nº 23/97, a qual extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96 ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS.

No presente caso, contudo, os dispositivos normativos já citados **em momento algum interferem no cálculo ou no montante do valor do crédito pleiteado pelo Recorrente, pois se destinam unicamente a disciplinar A FORMA PELA QUAL O CONTRIBUINTE DEVERÁ EXERCER O SEU DIREITO**, em estrita obediência aos limites da competência conferida pelo § 12 do art. 74 da 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.***

Este Conselho tem decidido, de forma reiterada, pela necessidade de retificação das declarações ou, para algumas Turmas, que essa retificação pode ser substituída por comprovação inequívoca de que os créditos não foram utilizados em duplicidade, bem como de sua liquidez e certeza, conforme os seguintes precedentes:

i) Acórdão nº 9303-012.977 – CSRF / 3ª Turma, Sessão de 15/03/2022:

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas 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 das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

(...)

VOTO VENCEDOR

(...)

Em respeito ao comando legal, entende-se que não pode a autoridade fiscal negar o direito ao crédito por decorrência de vícios em obrigações acessórias, quer sejam, DCTF, DACON/atual EFD Contribuições, caso se confira legitimidade aos créditos, mediante documentação contábil e fiscal de que o crédito foi

devidamente apurado e se mostra, para tanto, líquido e certo, bem como não foi utilizado em duplicidade, ainda que registrado fora de época.

Ou seja, erros formais não poderiam inviabilizar o direito de o sujeito passivo ter os seus créditos extemporâneos reconhecidos pela administração fiscal.

Em vista de todo o exposto, com a devida vênia, votamos por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

ii) Acórdão nº 9303-012.973 – CSRF / 3ª Turma, Sessão de 17/03/2022:

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON. RETIFICAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneo no sistema não-cumulativo de apuração das Contribuições requer que sejam observadas as normas editadas pela Receita Federal, as quais 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.

iii) Acórdão nº 3401-010.526, Sessão de 15/12/2021:

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DO DACON. NECESSIDADE.

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.

iv) Acórdão nº 3301-011.434, Sessão de 22/11/2021:

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.

v) Acórdão nº 3302-012.271, Sessão de 22/11/2021:

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.

vi) Acórdão nº 3402-008.399, Sessão de 29/04/2021:

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PROVA DE NÃO UTILIZAÇÃO.

Os créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores.

Em relação à essa possibilidade de admitir outra forma de comprovação inequívoca de que os créditos não foram utilizados em duplicidade, que não seja exclusivamente por meio da retificação dos DACONs e DCTFs, entendo que, apesar de, “em tese” ser possível oferecer tal alternativa aos contribuintes, na prática ela é difícil implementação e totalmente desprovida de lógica. Explico.

O art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, já transcrito neste voto, determina que o saldo credor das contribuições, quando existente e não utilizado integralmente, pode passar para o período de apuração seguinte, segundo o regime da não-cumulatividade, tornando-se um crédito não-ressarcível. Em cada período, serão deduzidos dos débitos na escrita fiscal os créditos ressarcíveis e não-ressarcíveis, sendo que os ressarcíveis também podem ser utilizados para compensação com outros tributos.

Se o contribuinte deseja utilizar um crédito referente a um determinado trimestre, porém apurado posteriormente a este (extemporâneo), basta retificar o DACON ou a EFD-Contribuições e a DCTF. O que não pode fazer é registrar créditos gerados por aquisições de um trimestre em trimestres distintos, como determina o art. 3º, § 1º, das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Assim procedendo o contribuinte, possibilitará que os sistemas da Receita Federal analisem os pedidos de ressarcimento e as compensações já realizadas, para verificar se o contribuinte tem direito ao crédito, elaborando planilhas como as que se seguem, por exemplo (apesar deste exemplo tratar de IPI, a metodologia é a mesma para PIS/Cofins):

DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS E DÉBITOS (RESSARCIMENTO DE IPI)

Este demonstrativo tem por finalidade mostrar os ajustes efetuados (glosas de créditos, reclassificação de créditos e débitos apurados) nos créditos e nos débitos informados pelo contribuinte no PERDCOMP. Este demonstrativo é complementado, quando for o caso, pela **RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS COM CRÉDITOS INDEVIDOS - CRÉDITOS POR ENTRADAS NO PERÍODO** ou pelo Relatório Fiscal anexo aos demonstrativos (quando houver procedimento fiscal realizado junto ao contribuinte). Os créditos e os débitos ajustados, em cada período de apuração, são utilizados na apuração do saldo credor ressarcível, exibido no **DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO SALDO CREDOR RESSARCÍVEL**.

(Valores em Reais)

Período de Apuração	Créditos Ressarcíveis	Glosas de Créditos Ressarcíveis	Reclassificação de Créditos	Créditos Ressarcíveis Ajustados	Créditos Não Ressarcíveis	Glosas de Créditos Não Ressarcíveis	Reclassificação de Créditos	Créditos Não Ressarcíveis Ajustados	Débitos IPI	Débitos Apurados pela Fiscalização	Débitos Ajustados
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(j)	(l)	(m)
Mensal,Jul/2006	792.608,47	5.682,18	0,00	786.926,29	1.913,85	0,00	0,00	1.913,85	247.649,49	0,00	247.649,49
Mensal,Ago/2006	927.239,86	5.357,00	0,00	921.882,86	10.246,04	0,00	0,00	10.246,04	168.911,07	0,00	168.911,07
Mensal,Set/2006	889.554,25	11.631,26	0,00	877.922,99	364,38	0,00	0,00	364,38	196.155,45	0,00	196.155,45

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO SALDO CREDOR RESSARCÍVEL

Este demonstrativo tem por finalidade evidenciar a apuração do saldo credor passível de ressarcimento ao final do trimestre de referência. São considerados passíveis de ressarcimento, relativamente ao trimestre de referência, apenas os créditos escriturados neste trimestre. O saldo credor acumulado de trimestres anteriores é considerado não passível de ressarcimento no trimestre de referência, podendo ser utilizado, neste trimestre, apenas para deduzir, escrituralmente, os débitos de IPI. O saldo credor inicial do demonstrativo (Saldo Credor de Período Anterior Não Ressarcível no primeiro período de apuração - coluna b) corresponde ao Saldo Credor apurado ao final do trimestre-calendário anterior ajustado (reduzido) pelos valores dos créditos reconhecidos em PERDCOMP de trimestres anteriores. O ressarcimento de créditos escriturados em outros trimestres, que não o de referência, deve ser pleiteado em PERDCOMP apresentado especificamente para cada trimestre.

(Valores em Reais)

Período de Apuração	Saldo Credor de Período Anterior			Créditos Não Ressarcíveis Ajustados	Créditos Ressarcíveis Ajustados	Débitos Ajustados	Saldo Credor			Saldo Devedor
	Não Ressarcível	Ressarcível	Total				Não Ressarcível	Ressarcível	Total	
(a)	(b)	(c)	(d) = (b) + (c)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(j) = (h) + (i)	(l)
Mensal,Jul/2006	21.860,06	0,00	21.860,06	1.913,85	786.926,29	247.649,49	0,00	563.050,71	563.050,71	0,00
Mensal,Ago/2006	0,00	563.050,71	563.050,71	10.246,04	921.882,86	168.911,07	0,00	1.326.268,54	1.326.268,54	0,00
Mensal,Set/2006	0,00	1.326.268,54	1.326.268,54	364,38	877.922,99	196.155,45	0,00	2.008.400,46	2.008.400,46	0,00

DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO APÓS O PERÍODO DO RESSARCIMENTO

Este demonstrativo tem por finalidade deixar em evidência as utilizações do saldo credor passível de ressarcimento, do trimestre de referência, nos períodos de apuração posteriores até o período em que o PERDCOMP foi apresentado. O menor saldo credor é o saldo credor passível de ressarcimento remanescente, do trimestre de referência, após as utilizações obrigatórias na dedução escritural dos débitos de IPI.

Período de Apuração	Saldo Credor do Período Anterior	Créditos Ajustados do Período	Débitos Ajustados do Período	Saldo Credor do Período	Saldo Devedor do Período	Menor Saldo Credor	Origem da Informação
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)
Mensal,Out/2006	2.008.400,46	872.173,86	208.549,47	2.672.024,85	0,00	2.008.400,46	41193.38560.140410.1.7.01-8807
Mensal,Nov/2006	2.672.024,85	765.123,41	232.908,16	3.204.240,10	0,00	2.008.400,46	41193.38560.140410.1.7.01-8807
Mensal,Dez/2006	3.204.240,10	558.140,15	1.817.736,36	1.944.643,89	0,00	2.008.400,46	41193.38560.140410.1.7.01-8807
Mensal,Jan/2007	1.944.643,89	735.533,74	273.873,39	2.406.304,24	0,00	1.944.643,89	05930.01884.220410.1.5.01-3210
Mensal,Fev/2007	2.406.304,24	772.251,47	216.948,98	2.961.606,73	0,00	1.944.643,89	05930.01884.220410.1.5.01-3210
Mensal,Mar/2007	2.961.606,73	756.909,35	1.823.868,40	1.894.647,68	0,00	1.944.643,89	05930.01884.220410.1.5.01-3210
Mensal,Abr/2007	1.894.647,68	703.148,14	1.002.854,04	1.594.941,78	0,00	1.894.647,68	21683.18432.130707.1.1.01-9530

Além disso, ao retificar o DACON, fará novo rateio entre créditos ressarcíveis e não-ressarcíveis, conforme os critérios estabelecidos no art. 3º, §§ 8º e 9º, c/c o 6º, 3º, da Lei nº 10.833/2003.

De imediato, verifica-se que não há qualquer sentido em realizar todos estes cálculos em sistema próprio, se a Receita Federal já disponibiliza seu próprio sistema para realizar as apurações, após a transmissão das declarações, originais e/ou retificadoras. E, **analisando os documentos trazidos aos autos pelo contribuinte, verifico que não há nenhuma memória de cálculo demonstrando, de forma inequívoca, que o crédito pleiteado não foi utilizado em períodos anteriores.**

Portanto, mesmo que superados todos os demais óbices legais, e atendendo ao Princípio da Verdade Material, constato que o contribuinte não trouxe provas da liquidez e certeza do crédito utilizado para dedução dos débitos, restando evidente a carência probatória a seu cargo.

Com base neste entendimento, decidiu a Turma, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares