



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10805.723090/2015-93  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-014.102 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de junho de 2024  
**Recorrente** VIA VAREJO S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/07/2011

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO.  
APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais..

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Bruno Minoru Takii, que votaram por converter o julgamento em diligência e posteriormente pelo seu provimento parcial. Designado para elaborar o voto vencedor o Conselheiro Paulo Guilherme Derouledede. Processo julgado sob a égide da IN RFB nº 2.167/2023

(documento assinado digitalmente)

Aniello Miranda Aufiero Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Derouledede - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Derouledede, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Bruno Minoru Takii, Aniello Miranda Aufiero Junior (Presidente)

## Relatório

1.1. Trata-se de lançamento de ofício de PIS/COFINS apurados em julho de 2011 por insuficiência de recolhimento.

1.2. Descreve o lançamento de ofício que a **Recorrente** pretendeu no período em voga abater débitos das contribuições no mercado interno com créditos extemporâneos provenientes de aquisições para revenda da empresa Positivo Informática de 01/2006 a 06/2008. No entanto, a **Recorrente** não retificou os DACONs dos períodos anteriores e, tampouco, o DACON de julho de 2011 para inclusão do crédito extemporâneo, tornando impossível a apuração e concessão do crédito.

1.3. Em Impugnação, após historiar a origem do crédito, a **Recorrente** argumenta:

1.3.1. Os créditos foram devidamente contabilizados no livro Razão e no SAP;

1.3.2. A não correção do DACON não é impedimento para o uso e gozo dos créditos;

1.3.3. A listagem descrita nos relatórios analíticos de compra e a memória de cálculo demonstram que os créditos extemporâneos não foram utilizados em períodos anteriores de apuração;

1.3.4. Era possível a retificação do DACON, porém a fiscalização impediu que fosse feita;

1.3.5. A multa deve ser excluída pois atuou nos limites estabelecidos pelo CARF e pela Câmara Superior;

1.3.6. Inaplicabilidade do Juros de Mora sobre Multa.

1.4. A DRJ/SP manteve o lançamento na íntegra, porquanto:

1.4.1. A autoridade administrativa não é competente para analisar tese de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma vigente;

1.4.2. *“Excetando apreciação de inconstitucionalidade dotada de efeitos erga omnes, ou Súmula Vinculante não cancelada (art 103-A, CF/88), as decisões da Justiça produzem efeito apenas inter partes nos processos em que exaradas”;*

1.4.3. Os incisos I dos artigos 3º das Leis das contribuições não cumulativas confinam os créditos aos meses de apuração em que incorridas as despesas com aquisição de bens ou serviços;

1.4.4. O aproveitamento dos créditos depende de rateio proporcional do período entre despesas do mercado interno/externo, tributadas/não tributadas;

1.4.5. *“Portanto, não seria possível sequer a análise dos alegados créditos extemporâneos retroativos (2006 a junho de 2008) da forma como declara a contribuinte, ou seja, simplesmente consignados como desconto das contribuições a partir dos Dacon’s mensais de 2011, sem a devida recomposição através de documentos retificadores de todos os seus alegados créditos frente aos débitos de períodos anteriores”*

1.4.6. A incidência de juros de mora sobre multa de ofício encontra guarida legal;

1.4.7. Não há confirmação da liquidez ou certeza dos créditos da **Recorrente** pela fiscalização.

1.5. Não resignada, a **Recorrente** busca guarida nesta Casa em peça em que reitera o quanto descrito em sede de Impugnação.

## Voto Vencido

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2. A possibilidade de aproveitamento de **CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS** de PIS/COFINS, independentemente de retificação do DACON, não é novo nesta Casa e a posição adotada por este relator (idêntica àquela esposada pela **Recorrente**) encontra-se bem descrita no Acórdão 3401-007.237, de Relatoria do Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli o qual acompanho, na íntegra, até mesmo para evitar tautologia:

No entendimento da fiscalização, que restou confirmado na decisão recorrida, bens e serviços somente poderiam ter seus créditos imputados ao período de competência em que foram adquiridos. Este, contudo, não é o posicionamento com que comungo, tampouco o que vem sendo adotado de longa data por este Colegiado. Veja-se o que diz o §4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

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

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

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

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

A própria administração fazendária reconhece o direito de aproveitamento de créditos extemporâneos, conforme prevê o Ato Declaratório Executivo nº 34, de 28 de Outubro de 2010, DOU de 01/11/2010, que aprovou o Manual de Orientação do Leiaute da

Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (EFD-PIS/Cofins), segundo tabela abaixo:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A = créditos do período;

B = débitos do período;

Z = crédito extemporâneo;

Equação de crédito mensal:  $A1 + (- B1)$

Se  $A1 + (- B1) < 0$  há pagamento logo  $A1+B1 = 0$ ;

Se  $A1 + (- B1) > 0$  há crédito;

Em períodos sucessivos:

$(A1+(- B1)) + (A2+ (- B2)) + (A3 + (-B3))...$

Em períodos sucessivos com crédito extemporâneo:

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

2.4.1. Ora, a propriedade associativa da adição nos diz que independente da forma que somarmos as parcelas (no nosso caso  $(An+(-Bn)+Zn)$ ) o resultado é o mesmo; matematicamente:

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

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

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

2.4.4. De duas, uma: ou há débito pago no período de apuração e o crédito extemporâneo tem como conseqüência pagamento indevido (e ressarcível) ou há crédito no

período de apuração e o crédito extemporâneo tem como consequência o aumento do crédito no período (também ressarcível).

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

Súmula CARF n.º 159

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

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

2.6. Não se trata (é bom que se alerte) de transferir o ônus probatório de um lugar para o outro. O crédito encontra-se devidamente demonstrado em toda a sua extensão. Trata-se apenas e tão somente de não impedir que o contribuinte demonstre a liquidez e certeza de seus créditos por todos os meios de direito, que não apenas a retificação da DACON.

2.7. No entanto, no presente caso, a fiscalização não se debruçou acerca da liquidez e certeza dos créditos que a **Recorrente** entende titularizar, pois parou em questão preliminar. Desta feita, é açoitado qualquer juízo categórico quanto à possibilidade ou não de aproveitamento dos referidos créditos.

3. Pelo exposto, voto por converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem, superada a extemporaneidade dos créditos de titularidade da **Recorrente**, analise a liquidez e certeza dos créditos (podendo intimar a **Recorrente** para esclarecimentos) na forma apontada acima (sem correções e respeitado o rateio proporcional do período de apuração dos créditos) ou justifique a impossibilidade de fazê-lo, produzindo relatório circunstanciado. Após, deve intimar a **Recorrente** para manifestar-se no prazo de trinta dias, findos, os autos deverão ser devolvidos a esta Casa para prosseguir o julgamento.

3.1. Caso superada a diligência, e tendo em mente inexistir qualquer outro obstáculo ao gozo dos créditos descrito em Termo de Verificação fiscal, deve ser dado parcial provimento ao recurso da **Recorrente** para conceder o crédito extemporâneo de PIS/COFINS, sem correções e no limite do rateio proporcional do período em que o crédito foi originariamente apurado.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

## Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, peço vênia para divergir quanto à possibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos sem a necessidade de apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais.

A matéria foi objeto de apreciação pela CSRF no Acórdão CSRF n.º 9303-014.779, proferido pelo Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, cujos razões transcrevo abaixo e adoto, nos termos do §1<sup>o</sup> do artigo 50 da Lei n.º 9.784/99:

“[...]”

Essa matéria foi enfrentada com maestria pelo Acórdão n.º 9303-010.080, de 23 de janeiro de 2020, e reflete, *mutatis mutandis*, o posicionamento vencedor do Colegiado, de forma que trago à baila sua *ratio decidendi* para fundamentar e decisão, verbis:

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

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

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

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;*

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

(...).

---

<sup>1</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

§ 1o A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

*§ 1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art.2º desta Lei sobre o valor: (...);*

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

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

*(...).*

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

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

*(...).*

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

*(...).*

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

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

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

*(...).*

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

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

*I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de*

*divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;*

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

*(...).*

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

*(...).*

*§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:*

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

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

*Ora, segundo essas normas legais, os créditos da COFINS devem ser apurados mensalmente e deduzidos do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal. Já o crédito não aproveitado no mês, poderá sê-lo nos meses seguintes, sendo que o saldo credor trimestral poderá ser objeto de ressarcimento/compensação, mediante a transmissão de PER/DCOMP.*

*O instrumento legal para se apuara os créditos da contribuição é o Dacon mensal que deve ser preenchido e transmitido a RFB pelo contribuinte. Já a IN SRF n.º 590, de 22 de dezembro de 2005, assim dispõe:*

*Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado. §1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores. (...) § 4º A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora.*

*(...).*

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

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

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

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

Isto porque no regime da não-cumulatividade, a utilização de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos. Os créditos extemporâneos devem ser utilizados para desconto, compensação ou ressarcimento em procedimentos referentes aos períodos específicos a que pertencem.

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

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

Acrescento ainda que, os arts. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, permitem que um crédito já apurado em um determinado mês, e não utilizado, possa ser aproveitado em meses posteriores. Porém não permite que se aproveite um crédito não apurado no mês incorrido seja efetuado diretamente em outro período de apuração.

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

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

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

*"(...) É que a razão de ser da necessidade de segregação dos créditos por períodos de apuração, no âmbito das contribuições sociais apuradas pelo regime não cumulativo, se deve ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de utilização segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. Em outras palavras, é preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de utilização por qualquer uma das formas previstas (desconto, compensação ou ressarcimento)".*

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

*"(...) É inegável que, como bem apontou o acórdão recorrido, nos termos do § 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que disciplina a utilização do crédito, o montante não aproveitado em um mês poderá sê-lo em períodos superiores, mas tal comando, com o devido respeito, não possui o alcance defendido.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Deroulede