



Processo nº	10830.720166/2009-73
Recurso	Embargos
Acórdão nº	3402-010.011 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	23 de novembro de 2022
Embargante	ABSA AEROLINHAS BRASILEIRAS S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 12/04/2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Presentes os pressupostos regimentais e verificada omissão no julgado, o vício deve ser saneado por meio do acolhimento parcial dos embargos de declaração, com atribuição de efeitos infringentes.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar os Embargos de Declaração da seguinte forma: **(i)** por unanimidade, em conhecer e acolher os embargos para sanar a omissão apontada, com atribuição de efeitos infringentes; e **(ii)** pelo voto de qualidade, em **(i)** rejeitar a proposta da relatora para conversão do julgamento do recurso em diligência e, **(ii)** no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Renata da Silveira Bilhim, Alexandre Freitas Costa, João José Schini Norbiato (suplente convocado) e Cynthia Elena de

Campos (relatora), que davam provimento parcial ao Recurso Voluntário, afastando a glosa sobre os créditos extemporâneos aproveitados pela Recorrente, para apuração do valor do direito creditório por ocasião da liquidação da decisão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Alexandre Freitas Costa, João José Schini Norbiato (suplente convocado), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (suplente convocada), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luís Cabral, substituído pelo conselheiro João José Schini Norbiato.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração interpostos pela Contribuinte em face do v. Acórdão nº 3402.005.841, proferido em 25 de outubro de 2018 com o seguinte resultado:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e, no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

O presente processo foi vinculado ao paradigma PAF nº 10830.720143/2009-69 e julgado na sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015, tendo sido aplicado ao litígio o decidido no Acórdão 3402-005.825.

A intimação nº INTIMAÇÃO EOPER/EDIC/DERAT/PCA/SP N° 2801-2019-RRR sobre o resultado do julgamento foi recebida por meio eletrônico em data de 25/10/2019 (e-fls. 276), com protocolo dos Embargos de Declaração de e-fls. 280-289 em data de 31/10/2019 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 279), pelo qual pediu a atribuição de efeitos infringentes, para que sejam sanados o vício material e a omissão apontados, com novo julgamento do Recurso Voluntário.

Argumentou a Embargante que, pelo fato de o processo ter sido julgado na sistemática de recursos repetitivos, teria havido omissão da turma julgadora ao não analisar argumento específico constante desse processo sobre glosa de crédito extemporâneo. Isto porque o processo escolhido para figurar como paradigma dos demais (nº 10830.720143/2009-69) tinha por objeto apenas glosas decorrentes de divergências de valores declarados no DACON, mas não a questão das glosas de crédito extemporâneo.

Em síntese, a Recorrente pede para que seja analisado o argumento específico sobre a glosa de crédito extemporâneos, uma vez que o processo escolhido para figurar como paradigma dos demais foi o de nº 10830.720143/2009-69, relativo ao pedido de resarcimento de COFINS do 2º Trimestre de 2005, mas que tinha por objeto apenas glosas decorrentes de divergências de valores declarados no DACON.

Através do r. Despacho de Admissibilidade de e-fls. 858-861, os embargos foram acolhidos para análise sobre a omissão quanto à glosa de crédito extemporâneo, com novo sorteio determinado em Despacho de Encaminhamento de e-fls. 864.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Conforme relatório e análise realizada através do r. Despacho de Admissibilidade de e-fls. 858-861, o recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Mérito

2.1. Da omissão constatada no Acórdão embargado

Em síntese, o recurso foi apresentado em razão do argumento de que o acórdão embargado acabou incorrendo: (i) em erro material ao simplesmente reproduzir o conteúdo do acórdão paradigma nº 3402-005.825, que afirma que a glosa de créditos extemporâneos seria matéria estranha ao presente processo; e, por consequência, (ii) em omissão, ao não julgar essas glosas.

O Acórdão embargado foi proferido com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 12/04/2007

PRELIMINAR. NULIDADE DA GLOSA E DA DECISÃO RECORRIDA.
INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade da glosa perpetrada nem da decisão atacada quando ambas são claras em precisar as circunstâncias fáticas e os fundamentos jurídicos que motivaram tais manifestações.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO. PIS E COFINS. PLANILHA COM VÁRIAS GLOSAS
DE DIFERENTES PERÍODOS. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA.

Não há prejuízo à defesa se, diante de vários pedidos de compensação, a glosa é feita com base em um único documento que englobe todas as glosas, desde que o

contribuinte possa, em cada processo individual, precisar qual o período do crédito em discussão e que deverá ser objeto de específica impugnação, exatamente como ocorre no presente caso.

Destaco a seguinte fundamentação:

I. Dos pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário

6. O recurso voluntário é tempestivo e preenche parcialmente os demais pressupostos de admissibilidade, haja vista a sua falta de interesse de agir.

7. Isso porque o contribuinte se insurge contra a glosa aqui realizada fundamentando-se nos seguintes termos: (i) direito a crédito na compra de combustível para aviação anteriores a lei n. 11.787/2008 e (ii) direito de usar créditos, ainda que extemporâneos.

8. Acontece que, no presente caso em particular, as glosas perpetradas não tocam tais questões. Aliás, no que tange à discussão dos créditos extemporâneos, assim se manifestou a decisão atacada:

(...).

Destaque-se que, no tocante ao mérito, a contribuinte discute tão somente a glosa de crédito extemporâneo, específica para o período de apuração 03/2007, e a apropriação de crédito sobre valores de aquisição de combustíveis no período de 10/2008 à 12/2008.

Assim, as glosas realizadas para períodos de apuração diferentes dos acima mencionados não foram contestadas, no tocante ao mérito.

Como o período de apuração do crédito informado no PER aqui analisado se reporta ao 2º tri/2005 não houve, quanto ao mérito, instauração de litígio. (sem destaque no texto original)

Da análise dos autos, verifico que o pedido eletrônico de resarcimento da Contribuição para o PIS e das declarações de compensação versam sobre o 1º Trimestre de 2007.

As razões de indeferimento foram apresentadas em Informações Fiscais que embasou o **DESPACHO DECISÓRIO SEORT DRF/CPS/ 654 /2011**, com a seguinte conclusão:

O pedido de resarcimento está amparado na Lei nº 5.172, de 25/10/66, na Instrução Normativa RFB nº 900, de 30/12/2008, que disciplina, entre outros, o resarcimento e a compensação de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, assim como nas Leis nºs 10.833/2003 e 11.116/2005, e na IN SRF nº 460/2004 com as alterações introduzidas pela IN SRF nº 563/2005.

A exatidão das informações, a que se refere o artigo 65 da IN RFB nº 900/2008, foi aferida em análise efetuada pelo Serviço de Fiscalização desta DRF e resumida na Informação Fiscal à fls. 19/22, parte integrante e inseparável do presente despacho, sendo constatada a parcial regularidade das operações incentivadas, resultando na glosa de R\$ 465.644,94 e na disponibilidade de crédito de R\$ 117.509,01.

Assim, pela competência a mim delegada, reconheço à interessada em função do PER à fls. 01/02, o crédito de PIS no valor de R\$ 117.509,01 e homologo as compensações declaradas nos PERDCOMP à fls. 03 a 12 consoante demonstrativos à fl. 27 e extrato SIEF à fl. 28 pelo qual se verifica remanescer saldo devedor.

A interessada transmitiu o PER 18056.08879.120407.1.1.08-7419, visando o ressarcimento de crédito de PIS não cumulativa, referente a pagamento indevido ou a maior da contribuição no 1º trimestre de 2007, no valor original de R\$ 583.153,95.

Posteriormente, solicitou compensação do referido crédito com as DCOMP relacionadas no Despacho Decisório SEORT DRF/CPS/ 654 /2011, como abaixo reproduzido:

As DCOMP's tratam de saldo credor de contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos, nos termos do art. 16, parágrafo único da Lei 11.116/2005, do art. 17 da Lei 11.033 e IN SRF nº 460/2004, com as alterações pela IN SRF nº 563/05.

Objetivando proceder à verificação da correta apuração das contribuições ao PIS/Cofins, bem como do cálculo do direito creditório das referidas contribuições, foi instaurada ação fiscal junto ao contribuinte, mediante Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 08.1.04.00-2009-01053-0.

Foi então o contribuinte intimado a apresentar livros contábeis e fiscais, notas fiscais de saída, notas fiscais e documentos de aquisição de bens ou serviços que deram ensejo aos créditos das contribuições, bem como diversos arquivos magnéticos, demonstrativos, memórias de cálculo e outros documentos correlatos.

(...)

II. DIVERGÊNCIAS DE SALDO CREDOR

Intimado a esclarecer as divergências apuradas pela fiscalização, o contribuinte apresentou arquivos digitais que corroboraram as bases dos créditos e das contribuições que foram apuradas pela fiscalização sobre as notas fiscais de entrada e de saída, mas que estão divergentes com os valores informados na DACON.

Apresentou, ainda, arquivo digital referente aos insumos que não foram apropriados à época da aquisição, motivo pelo qual apurou créditos extemporâneos (taxas aeroportuárias - Infraero) relativo ao período de 01/2003 a 02/2007 (demonstrativo anexo, denominado: "BASEINFRAERO 01-2002À 03-2007.X/S") e que tais créditos foram apropriados integralmente no mês 03/2007.

Não foram identificadas outras exclusões da base de cálculo das contribuições nem outros créditos apurados de forma irregular além dos mencionados acima.

III. GLOSA DE EXCEDENTE DE SALDO CREDOR

Constamos que ocorreu apuração de excedente de saldo credor em todo o período analisado. Assim, foi elaborada a planilha "*Saldo credor excedente*", em anexo, onde estão detalhados os valores dos créditos e das contribuições ao PIS e da Cofins, mês a mês, com os respectivos saldos credores passíveis de RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO no trimestre.

Frise-se que os valores divergentes estão de acordo com aqueles informados pelo contribuinte nos DACON's de 01/2005 a 12/2008.

Esclarecemos que é facultado ao contribuinte, nos termos da lei, creditar-se de valor de contribuições incidentes sobre bens e serviços adquiridos. Ressaltamos que, no período de 01/2006 a 12/2006, não houve informação de créditos de insumos nos DACON's.

No tocante às diferenças de saldo credor apurado extemporaneamente, relativas à receita de serviços prestados no período de apuração de 01/2003 a 02/2007, efetivamos também à glossa em face de as diferenças terem sido, incorretamente, apropriadas no 1º Trimestre/2007, visto que tais valores são originários de outros

trimestres, portanto referentes a outras competências, motivo pelo qual deveriam estar acumulados em cada trimestre do ano-calendário, seguido da respectiva declaração no PER/DCOMP.

O contribuinte apurou créditos sobre os valores de aquisição de combustíveis, todavia a Lei 11.787/2008, que alterou o art. 3º da Lei 10.560/2002, afastou a incidência da contribuição do PIS e da COFINS sobre a venda de querosene de aviação destinado ao consumo por aeronave em tráfego internacional.

Lei n.º 10.560, de 13 de Novembro de 2002

Art. 3º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidirão sobre a receita auferida pelo produtor ou importador na venda de querosene de aviação à pessoa jurídica distribuidora, quando o produto for destinado ao consumo por aeronave em tráfego internacional. (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003

Art. 3º, § 2º: Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I -.....

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).

Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002

Art. 3º, § 2º: Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I -

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).

Deste modo, ficou o contribuinte impedido de apurar créditos sobre as aquisições de querosene para consumo de suas aeronaves em tráfego aéreo internacional. Pelo que efetivamos a glosa dos créditos apurados sobre tal insumo no período de 10/2008 a 12/2008. (sem destaque no texto original)

A Recorrente tratou em razões recursais exatamente sobre o pedido de resarcimento de PIS do 1º Trimestre de 2007, contestando a motivação da Unidade de Origem para o deferimento parcial do pedido de crédito, referente à apropriação de créditos extemporâneos de taxas aeroportuários.

Como mencionado pela Embargante, o pedido foi analisado pela d. fiscalização em conjunto com os outros pedidos de resarcimento de PIS e COFINS em relação ao período de apuração do 2º Trimestre de 2005 ao 3º Trimestre de 2008. Como este processo foi julgado na sistemática de recursos repetitivos, vinculado ao paradigma que versava sobre glosas decorrentes de divergências de valores declarados no DACON, referente ao 2º Trimestre de 2005, não foi conhecido o argumento sobre a glosa de créditos extemporâneos.

Portanto, verifica-se flagrante omissão no Acórdão recorrido sobre a matéria trazida à análise deste Tribunal, conforme corretamente destacado no r. Despacho de

Admissibilidade, motivo pelo qual devem ser acatados para julgamento da controvérsia em questão.

2.2. Da proposta de conversão do julgamento do recurso em diligência

A Contribuinte tratou sobre o direito de compensação de créditos extemporâneos em Manifestação de Inconformidade, sendo a glosa mantida pela DRJ de origem, nos termos do voto do Ilustre Relator, concluindo que há o direito ao crédito extemporâneo, desde que retificando o DACON e DCTF sobre o período a que se reporta, com documentação que lhe dá suporte, e desde que dentro do prazo para pleitear o resarcimento. Somente assim poderá compensá-lo com débitos vencidos ou vincendos, nos exatos termos da Lei 11.116/2005 e da IN RFB 900/2008.

Os créditos em análise foram originados de “taxas aeroportuárias – Infraero” relativos ao período de 01/2003 a 02/2007, apropriados no mês de 03/2007, conforme demonstrativo de e-fls 104.

Considerando os elementos que possibilitam a procedência do pleito, esta Relatora inicialmente entendeu pela necessária e inequívoca apuração dos valores indicados no PERD/COMP, confrontando com aqueles trazidos com a DCTF retificadora, permitindo a comprovação de que tais créditos não foram utilizados em períodos anteriores, evitando, com isso, o aproveitamento indevido ou em duplicidade.

Para tanto, foi apresentada a seguinte proposta de Resolução:

Por tais razões, antes de proceder ao julgamento deste processo, possibilitando a correta averiguação do direito creditório invocado pela Recorrente, proponho a conversão do julgamento em diligência, para que sejam tomadas pela Unidade de Origem as seguintes providências:

- a)** Intimar a Contribuinte para apresentar documentos complementares àqueles já trazidos aos autos, bem como providenciar laudo pericial contábil, caso entenda necessário, comprovando de forma inequívoca que os créditos tidos como extemporâneos no período em análise não foram utilizados em outros períodos;
- b)** Analisar a documentação constante dos autos, bem como outra que vier a ser apresentada, apurando a higidez do crédito apontado extemporaneamente;
- c)** Elaborar Relatório Conclusivo sobre respectivas constatações;
- d)** Intimar a Recorrente para manifestação sobre o resultado da diligência.

Após cumprida a diligência, com ou sem manifestação da parte, retornem os autos para julgamento.

A proposta de conversão do julgamento do recurso em diligência não foi acatada por maioria dos membros do Colegiado, restando afastada a Resolução pelo voto de qualidade

Com isso, passo à análise dos argumentos de mérito apresentados em peça recursal:

2.3. Do aproveitamento de créditos extemporâneos

Como já mencionado, restou pendente a apreciação sobre o pedido de compensação de créditos extemporâneos, cuja glosa foi mantida pela DRJ de origem, por concluir que somente haveria o direito ao crédito extemporâneo, desde que retificando o DACON e DCTF sobre o período a que se reporta, com documentação que lhe dá suporte, e desde que dentro do prazo para pleitear o ressarcimento, nos exatos termos da Lei 11.116/2005 e da IN RFB 900/2008.

O direito do contribuinte ao aproveitamento extemporâneo dos créditos sob o regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS decorre de previsão legal expressa, conforme artigos 3º, § 4º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais têm a seguinte previsão:

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 ser-lo nos meses subsequentes.

Desde que o direito ao crédito reste comprovado e esteja no prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, como ocorre no presente caso, não há na legislação em vigor qualquer disposição que vede o seu aproveitamento de forma extemporânea, bem como não é condição para o aproveitamento a exigência de retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).

Neste sentido já se posicionou este Tribunal Administrativo, a exemplo dos v. Acórdãos nºs 9303-004.562 e 9303-006.248, proferidos pela 3^a 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 EFDPIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins).

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 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 3^a Turma da CSRF, a Ilustre Conselheira Relatora Vanessa Marini Cecconello 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 resarcimentos poderiam ser apurados apenas no encerramento do trimestre, o que não significa que os saldos acumulados anteriormente não poderiam ser incluídos na pretensão de resarcimento.

Portanto, o ato normativo teve por escopo apenas estabelecer o período mínimo de um trimestre para o contribuinte solicitar o resarcimento 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 refeito 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 3^a 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 a 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 ser-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 vênia 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 resarcitória 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”, inscrito 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 subsequentes, 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, comprehende 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.

Todavia, com a devida *vénia* ao recente direcionamento, esta Relatora filia-se ao entendimento esposado pelos respectivos votos vencidos que mantém 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.

2.2.2. Consta nos autos a Ficha 06 A do DACON, contendo a descrição e detalhamento dos bens e serviços utilizados como insumos, juntamente com a documentação acostada aos autos.

Os créditos em análise foram originados de “taxas aeroportuárias – Infraero” relativos ao período de 01/2003 a 02/2007, apropriados no mês de 03/2007, conforme demonstrativo de e-fls 104, que abaixo colaciono:

BASE INFRAERO 01-2003 A 03-2007

Créditos Pis / Cofins Extemporâneo de Taxas Aeroportuárias e Sobrevalores - INFRAERO						
Custo	Soma de Valor Haber R\$					
mês	2003	2004	2005	2006	2007	Total geral
Janeiro	349.201,39	305.981,56	369.999,15	646.291,84	716.957,48	2.388.431,42
Fevereiro	400.298,24	444.694,16	452.026,08	603.938,69	726.233,28	2.627.190,45
Março	457.245,68	443.387,43	520.939,15	721.720,58	-	2.143.292,84
Abri	400.832,12	472.954,92	470.297,57	690.537,11	-	2.034.621,71
maio	402.614,20	584.980,51	454.584,63	956.316,84	-	2.398.496,18
Junho	424.347,20	596.047,29	423.123,35	927.099,17	-	2.370.617,01
Julho	385.775,68	565.592,47	454.678,17	859.099,87	-	2.265.146,19
Agosto	417.435,02	523.278,84	822.765,35	843.903,20	-	2.607.382,41
Setembro	411.895,41	563.879,70	821.472,62	850.991,93	-	2.648.239,66
Outubro	412.026,34	505.716,01	742.387,25	821.720,50	-	2.481.850,09
Novembro	422.105,03	474.064,80	789.382,03	793.280,42	-	2.478.832,27
Dezembro	263.645,87	498.000,34	716.137,15	817.123,35	-	2.294.906,71
Total geral	4.747.422,18	5.978.578,01	7.037.792,51	9.532.023,51	1.443.190,76	28.739.006,96

Em Informações Fiscais consta que o Contribuinte foi intimado a apresentar livros contábeis e fiscais, notas fiscais de saída, notas fiscais e documentos de aquisição de bens ou serviços que deram ensejo aos créditos das contribuições, bem como diversos arquivos magnéticos, demonstrativos, memórias de cálculo e outros documentos correlatos.

Reproduzo as constatações da Fiscalização:

De posse dos elementos necessários, a fiscalização adotou os seguintes procedimentos, visando comprovar a legitimidade do pleito:

1. Conferência dos dados consignados nos Pedidos de Compensação com os da ficha de inscrição no CNPJ e com os do Contrato Social e respectivas alterações;
2. Constatação, mediante exame local, do funcionamento do estabelecimento;
3. Exame da compatibilidade do resarcimento pleiteado com o faturamento;
4. Verificação das receitas de vendas no mercado interno, por amostragem, mediante cotejo com o exame da escrita contábil;
5. Verificação das receitas de exportações realizadas, por amostragem, mediante cotejo com o exame da escrita contábil;
6. Verificação da legitimidade dos créditos registrados no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon) mediante o exame, por amostragem, das notas fiscais, contratos e documentos referente aos bens e serviços utilizados como insumos, despesas de energia elétrica, despesas de aluguéis de máquinas, equipamentos e prédios locados de

pessoas jurídicas, despesas de fretes, bem como de outros créditos previstos na legislação de regência;

7. Verificação, por amostragem, da situação cadastral das pessoas jurídicas fornecedoras de bens, insumos e serviços;

8. Conferência dos demais elementos necessários à instrução do processo.

II. DIVERGÊNCIAS DE SALDO CREDOR

Intimado a esclarecer as divergências apuradas pela fiscalização, o contribuinte apresentou arquivos digitais que corroboram as bases dos créditos e das contribuições que foram apuradas pela fiscalização sobre as notas fiscais de entrada e de saída, mas que estão divergentes com os valores informados na DACON.

Apresentou, ainda, arquivo digital referente aos insumos que não foram apropriados à época da aquisição, motivo pelo qual apurou créditos extemporâneos (taxas aeroportuárias - Infraero) relativo ao período de 01/2003 a 02/2007 (demonstrativo anexo, denominado: "BASE INFRAERO 01-2002À 03-2007.XLS") e que tais créditos foram apropriados integralmente no mês 03/2007.

Não foram identificadas outras exclusões da base de cálculo das contribuições nem outros créditos apurados de forma irregular além dos mencionados acima.

(...)

No tocante às diferenças de saldo credor apurado extemporaneamente, relativas à receita de serviços prestados no período de apuração de 01/2003 a 02/2007, efetivamos também à glossa em face de as diferenças terem sido, incorretamente, apropriadas no 1º Trimestre/2007, visto que tais valores são originários de outros trimestres, portanto referentes a outras competências, motivo pelo qual deveriam estar acumulados em cada trimestre do ano-calendário, seguido da respectiva declaração no PER/DCOMP.

O contribuinte apurou créditos sobre os valores de aquisição de combustíveis, todavia a Lei 11.787/2008, que alterou o art. 3º da Lei 10.560/2002, afastou a incidência da contribuição do PIS e da COFINS sobre a venda de querosene de aviação destinado ao consumo por aeronave em tráfego internacional.

(...)

Deste modo, ficou o contribuinte impedido de apurar créditos sobre as aquisições de querosene para consumo de suas aeronaves em tráfego aéreo internacional. Pelo que efetivamos a glossa dos créditos apurados sobre tal insumo no período de 10/2008 a 12/2008. (sem destaque no texto original)

Com isso, constata-se que o direito creditório (taxas aeroportuárias - Infraero) não foi questionado pela Fiscalização, sendo a glossa referente apenas à apropriação extemporânea.

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 1^a Turma Ordinária da 2^a Câmara da 3^a 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, assiste razão à defesa, motivo pelo qual deve ser afastada as conclusões da Unidade de Origem e decisão recorrida, para o fim de que seja permitida a compensação sobre os créditos extemporâneos pleiteados neste litígio.

3. Dispositivo

Ante o exposto, voto por conhecer e acolher os Embargos de Declaração para sanar a omissão apontada, com atribuição de efeitos infringentes para que seja dado parcial provimento ao Recurso Voluntário, afastando a glosa sobre os créditos extemporâneos aproveitados pela Recorrente, devendo a Unidade de Origem proceder à apuração do valor do direito creditório por ocasião da liquidação da decisão.

Para tanto, o presente voto passa a integrar os fundamentos do Acórdão nº 3402-005.841, com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 12/04/2007

PRELIMINAR. NULIDADE DA GLOSA E DA DECISÃO RECORRIDA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade da glosa perpetrada nem da decisão atacada quando ambas são claras em precisar as circunstâncias fáticas e os fundamentos jurídicos que motivaram tais manifestações.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 12/04/2007

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA.
Na forma do artigo 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da data de aquisição do insumo, o crédito apurado de contribuição não cumulativa pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade de prévia retificação do DACON.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

Voto Vencedor

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Redator designado.

Com as vêrias de estilo, em que pese o, como de costume, muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Cynthia Elena de Campos, ouso dela discordar quanto à decisão de “*acolher os Embargos de Declaração para sanar a omissão apontada, com atribuição de efeitos infringentes para que seja dado parcial provimento ao Recurso Voluntário, afastando a glosa sobre os créditos extemporâneos aproveitados pela Recorrente, devendo a Unidade de Origem proceder à apuração do valor do direito creditório por ocasião da liquidação da decisão*”. Vejamos os fundamentos da decisão:

Desde que o direito ao crédito reste comprovado e esteja no prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, como ocorre no presente caso, não há na legislação em vigor qualquer disposição que vede o aproveitamento dos créditos fiscais de forma extemporânea, bem como não é condição para o aproveitamento a exigência de retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).

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

(...)

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.

Todavia, com a devida *vénia* ao recente direcionamento, **esta Relatora filia-se ao entendimento esposado pelos respectivos votos vencidos** que mantém 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.

(...)

Com isso, constata-se que o direito creditório (taxas aeroportuárias - Infraero) não foi questionado pela Fiscalização, sendo a glosa referente apenas à apropriação extemporânea.

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 1^a Turma Ordinária da 2^a Câmara da 3^a Seção, cuja Ementa abaixo transcrevo:

(...)

Dante de tais fundamentos, assiste razão à defesa, motivo pelo qual devem ser afastadas as conclusões da Unidade de Origem e decisão recorrida, para o fim de que seja permitida a compensação sobre os créditos extemporâneos pleiteados neste litígio.

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 restituição, compensação e resarcimento:

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 resarcimento, a restituição e a compensação através de Instruções Normativas. À época dos fatos (4º trimestre de 2008), estava vigente a Instrução Normativa SRF nº 600, de 28/12/2005, posteriormente revogada pela Instrução Normativa RFB nº 900, de 30/12/2008:

Instrução Normativa RFB nº 600, de 28/12/2005

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 SRF nº 590, de 22/12/2005:

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 identifico 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.

Assim, como o contribuinte está apresentando Pedido de Ressarcimento referente a crédito de determinado trimestre, somente o crédito acumulado neste trimestre poderá ser objeto do pedido. O crédito acumulado nos períodos de apuração anteriores deveria ter sido solicitado em Pedido de Ressarcimento ou Declaração de Compensação específico para cada trimestre respectivo. É a regra estabelecida pela legislação acima colacionada.

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

i) **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 assessória 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 orgão 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 inexequível.

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 sé-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 sé-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, para serem solicitados num Pedido de Ressarcimento referente ao 4º trimestre de 2008.

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 5^a 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 5^a 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 Públíco 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.**

Nas situações em que o contribuinte, após transmitir a PER/DCOMP, verifica que cometeu algum erro na apuração dos créditos, ele deve retificar tal documento, informando que possui crédito maior que o originalmente apurado. Essa regra se encontra perfeitamente descrita na Instrução Normativa RFB nº 600/2005, norma que, como visto, disciplina os institutos tributários da restituição, resarcimento e compensação:

RETIFICAÇÃO DE PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO E DE DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

Art. 56. A retificação do Pedido de Restituição, do Pedido de Ressarcimento e da Declaração de Compensação gerados a partir do Programa PER/DOMP, nas hipóteses em que admitida, **deverá ser requerida pelo sujeito passivo mediante a apresentação à SRF de documento retificador** gerado a partir do referido Programa.

Parágrafo único. A retificação do Pedido de Restituição, do Pedido de Ressarcimento e da Declaração de Compensação apresentados em formulário (papel), nas hipóteses em que admitida, deverá ser requerida pelo sujeito passivo mediante a apresentação à SRF de formulário retificador, o qual será juntado ao processo administrativo de restituição, de resarcimento ou de compensação para posterior exame pela autoridade competente da SRF.

Art. 57. O Pedido de Restituição, o Pedido de Ressarcimento e a Declaração de Compensação somente poderão ser retificados pelo sujeito passivo caso se encontrem pendentes de decisão administrativa à data do envio do documento retificador e, no que se refere à Declaração de Compensação, que seja observado o disposto nos arts. 58 e 59.

Art. 58. A retificação da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário (papel) somente será admitida na hipótese de inexatidões materiais verificadas no preenchimento do referido documento e, ainda, da incorrencia da hipótese prevista no art. 59.

Art. 59. A retificação da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário (papel) não será admitida quanto tiver por objeto a inclusão de novo débito ou o aumento do valor do débito compensado mediante a apresentação da Declaração de Compensação à SRF.

Parágrafo único. Na hipótese prevista no caput, o sujeito passivo que desejar compensar o novo débito ou a diferença de débito deverá apresentar à SRF nova Declaração de Compensação.

Nos arts. 58 e 59 se encontram as condições para a retificação: (i) somente será admitida na hipótese de inexatidões materiais verificadas no preenchimento do referido documento e (ii) não será admitida quanto tiver por objeto a inclusão de novo débito ou o aumento do valor do débito compensado. Logo, resta permitida a retificação para aumento do crédito, já que a vedação está restrita ao aumento do débito compensado.

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, considerando o exemplo acima apresentado, 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, retificar as respectivas declarações (DACON e DCTF), e transmitir um PER retificador, 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, todo 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).

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

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

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

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

Como a apuração dos créditos depende da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração, o reconhecimento do direito creditório deva se dar por períodos de apuração. Importa destacar que o trimestre de apuração tem influência no percentual de rateio dos custos passíveis de creditamento (para os casos em que o contribuinte está sujeito a ambos os regimes, cumulativo e não-cumulativo; bem como 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, resarcimento 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 resarcimento 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 resarcimento ou compensação. Dada essa exigência legal, o resarcimento 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 resarcimento 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 resarcimento ou a compensação dos saldos de créditos das referidas contribuições.

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

(...)

Assim, na vigência do referida legislação que disciplinava o Dacon, apurada a existência de créditos não apropriados/registrados (créditos extemporâneos), além da obrigatoriedade 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 resarcimento, 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 resarcimento,** fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou resarcido 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 9303-012.973 – CSRF / 3^a Turma, Sessão de 17/03/2022:

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

O aproveitamento de créditos extemporâneos 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.

ii) 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.

iii) 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.

iv) 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.

v) 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), para compensação, basta retificar o Pedido de Ressarcimento (PER) respectivo ao período de apuração, bem como o DACON e a DCTF. O que não pode fazer é utilizar créditos gerados por aquisições de um trimestre em PER referente a trimestre distinto, 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 anexado 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	796.926,29	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	1.944.647,68	0,00	1.944.643,89	05930.01884.220410.1.5.01-3210
Mensal, Abr/2007	1.944.647,68	703.148,14	1.002.854,04	1.594.941,78	0,00	1.944.647,68	21683.18432.130707.1.1.01-9530

Além disso, ao retificar o DACON, fará novo rateio entre créditos resarcíveis 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 seu crédito, restando evidente a carência probatória a seu cargo.

Com base neste entendimento, decidiu a Turma negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares