



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.724267/2011-35
ACÓRDÃO	3202-002.466 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ARTEMOBILI MOVEIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em processos de ressarcimento, restituição e compensação, recai sobre o sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a natureza, a certeza e a liquidez do crédito pretendido. Não há como reconhecer crédito cuja natureza, certeza e liquidez não restaram comprovadas por meio de escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportem.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Apresentou voto divergente, por escrito, no plenário virtual, a Conselheira Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, que vencida, por dar provimento ao recurso quanto à reversão das glosas sobre os créditos extemporâneos, converteu-se em declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra o indeferimento de Pedido de Ressarcimento de crédito de COFINS Não Cumulativa – Exportação, do 1º Trimestre de 2010, formalizado mediante apresentação do PER/DCOMP 04230.67803.110810.1.1.09-5400, enviado em 11/08/2010, no valor total de R\$ 347.974,77, relativo ao 1º Trimestre 2010, de acordo com o artigo 6º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Entretanto, após intimações formalizadas e dos exames efetuados, o TVF, o qual serviu como base para o Despacho Decisório informa que houve glosa de R\$ 218.483,22, e o deferimento do pedido no valor de R\$ 129.491,55 (cento e vinte e nove mil quatrocentos e noventa e um reais e cinqüenta e cinco centavos).

Ademais, o Pedido de Ressarcimento dos créditos de PIS/COFINS e das compensações vinculadas foi dividido em três partes, reconhecendo parcialmente o crédito declarado:

(i) Primeiramente, apontou divergência entre o total de créditos apurados na DACON de março de 2010 e os informados no PER/DCOMP;

(ii) Apontou ainda, que os totais dos serviços utilizados como insumos, informados na DACON, em março de 2010, são de R\$ 2.905.210,64, os quais são incompatíveis com os totais das memórias de cálculo apresentadas para o mesmo item/mês de R\$ 2.256.395,95; e

(iii) Por fim, relativamente ao mês de março de 2010 verificou que o contribuinte lançou da DACON na ficha 6A – Apuração dos créditos de PIS/Pasep – Aquisições de Mercado Interno – Regime não cumulativo, na linha 03 – Serviços Utilizados como insumos, valores correspondentes a serviços tomados em meses anteriores (crédito extemporâneo).

Notificada da glosa, a Recorrente apresentou defesa administrativa, a qual foi julgada improcedente pela 11ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Ribeirão Preto/SP, formalizada pelo acórdão 14-90.646, assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

ÔNUS DA PROVA.

Nos pedidos de repetição de indébitos ou de ressarcimento de créditos, bem como na utilização de créditos em declaração de compensação, é da contribuinte o ônus de demonstrar de forma cabal e específica a liquidez e certeza de seu direito creditório.

PROVA. MOMENTO.

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando não preenchidos os requisitos legais previstos para sua formulação, bem como quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PERMISSÃO, QUANTIFICAÇÃO E APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de bases de cálculo extemporâneas não se admite fora do período originário. Somente se admite a utilização de saldo de créditos extemporâneos se ainda não decaído/ prescrito o direito a sua utilização, após a apresentação do Dacon retificador (ou EFD-Contribuições) do período de origem do crédito retificado (adicionado das novas bases de cálculo) e demonstrando o quantum o saldo de crédito foi alterado. Se ao final ainda restar saldo de créditos não aproveitados do respectivo período, aí sim estes saldos poderão ser aproveitados em meses subsequentes.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF, no qual pugna pela homologação integral dos pedidos de ressarcimento.

É o que havia a ser relatado.

VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a inexistência da arguição de preliminares, passo a análise do mérito.

I- DO MÉRITO

Conforme já relatado, o presente processo trata do indeferimento de Pedido de Ressarcimento de crédito de COFINS Não Cumulativa – Exportação, do 1º Trimestre de 2010, formalizado mediante apresentação do PER/DCOMP 04230.67803.110810.1.1.09-5400, enviado em 11/08/2010, no valor total de R\$ 347.974,77, relativo ao 1º Trimestre 2010, de acordo com o artigo 6º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Entretanto, após intimações formalizadas e dos exames efetuados, o TVF, o qual serviu como base para o Despacho Decisório informa que houve glosa de R\$ 218.483,22, e o deferimento do pedido no valor de R\$ 129.491,55 (cento e vinte e nove mil quatrocentos e noventa e um reais e cinquenta e cinco centavos).

Passamos a analisar cada glosa.

1.1- Da divergência entre o total de créditos apurados na DACON

O TVF descreve irregularidades as constatadas, iniciando pela comparação entre PER/DCOMP e DACON para o mês de março/2010, como segue:

Detalhamento de Crédito - Cofins Não-Cumulativa - Exportação - PER				
Discriminação	Janeiro	Fevereiro	Março	Total
Crédito da Cofins-Exportação (§1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003)	33.941,10	45.870,71	268.162,96	347.974,77
Parcela do Crédito Utilizada para Deduzir da Cofins (Inciso I do §1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003)	0,00	0,00	0,00	0,00
Parcela do Crédito Utilizada Mediante Entrega de Declarações de Compensação	0,00	0,00	0,00	0,00
Saldo de Créditos Passíveis de Ressarcimento	0,00	0,00	0,00	347.974,77

Versão PGD: 2 . 4 CNPJ: 87.493.946/0001-15 DAÇON: Mensal
 Contribuinte: MOVEIS PONZONI LTDA
 Mês/Ano: 03/2010 Demonstrativo: Original Situação: Normal ND: 0000200201002827818

**Ficha 16A - Apuração dos Créditos da Cofins - Aquisições no Mercado Interno
 Regime Não-Cumulativo**

Discriminação	Vinculados à Receita		
	Tributada no Mercado Interno	Não tributada no Mercado Interno	de Exportação
BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS À ALÍQUOTA DE 7,6%			
01.Bens para Revenda	0,00	0,00	0,00
02.Bens Utilizados como Insumos	15.351,19	0,00	504.413,06
03.Serviços Utilizados como Insumos	85.805,11	0,00	2.819.405,53
04.Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, Inclusive sob a forma de Vapor	2.029,13	0,00	66.673,76
05.Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica	590,70	0,00	19.409,30
06.Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica	0,00	0,00	0,00
07.Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	1.538,95	0,00	50.567,30
08.Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil	0,00	0,00	0,00
09.Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	0,00	0,00	0,00
10.Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção)	692,86	0,00	22.766,19
11.Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias	0,00	0,00	0,00
12.Devoluções de Vendas Sujeitas à Alíquota de 7,6%	14,19	0,00	466,35
13.Outras Operações com Direito a Crédito	0,00	0,00	0,00
14.BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS	106.022,13	0,00	3.483.701,49
15.Créditos a Descontar à Alíquota de 7,6%	8.057,68	0,00	264.761,31
APURAÇÃO DE OUTROS CRÉDITOS			
16.Créditos Calculados a Alíquotas Diferenciadas	0,00	0,00	0,00
17.Créditos Calculados por Unidade de Medida de Produto	0,00	0,00	0,00
18.Créditos da Atividade de Transporte de Cargas - Subcontratação de Serviços	0,00	0,00	0,00
19.Crédito Presumido Relativo a Estoque de Abertura	0,00	0,00	0,00
20.Créditos da Atividade Imobiliária	0,00	0,00	0,00
21.Outros Créditos a Descontar	0,00	0,00	0,00
22.Ajustes Positivos de Créditos	0,00	0,00	0,00
23.(-) Ajustes Negativos de Créditos	9,85	0,00	323,50
24.TOTAL DE CRÉDITOS APURADOS APÓS AJUSTES	8.047,83	0,00	264.437,81

A recorrente por sua vez, alega que o acórdão recorrido deixou de observar que a DACONS se referia à janeiro, fevereiro e março de 2010, quando demonstrava o total de R\$ 347.974,77, informado no pedido de ressarcimento.

Alega ainda eventual divergência encontrada no mês de março seria mero “equivoco formal”.

Entretanto, de fato, a recorrente nada esclarece acerca da diferença apontada em relação ao mês de março/2010. Alega que o crédito refere-se a todo o trimestre e não apenas ao mês de março.

Com a devida vênia, não existe qualquer irregularidade no trabalho da fiscalização, pois quando se compara o PERD/COMP referente à março/2010, (unicamente), e compara-se com março/2010 (unicamente), os valores, de fato, são divergentes.

Em outros termos, enquanto no PERDCOMP, referente à março/2010, se apresenta o valor de R\$ 268.162,96, confrontando-se com o mesmo período, março/2010, o valor é de R\$

264.437,81 na DACON. Ou seja, é de clareza solar a divergência entre valores, tal como apontado pela fiscalização.

Ainda, do Relatório Fiscal consta expressamente que os créditos apontados em PER-DCOMP dos meses de janeiro e fevereiro foram integralmente reconhecidos pela Fiscalização sendo glosada, apenas, parte do crédito do mês de março/2010.

Outrossim, o fiscal registra que antes da verificação dos trabalhos, o SISTEMA DE CONTROLE DE CRÉDITOS – SCC já havia detectado uma divergência entre os valores apurados no Dacon e os informados no Per/Dcomp. Mas a recorrente, mesmo intimada, nada fez para sanar irregularidades apontadas pela fiscalização.

Sendo assim, neste tópico recursal, não há reforma a fazer.

1.2- Dos serviços utilizados como insumos incompatíveis com as memórias de cálculo

A respeito dos valores de serviços utilizados como insumos no mês de março/2010, alega a recorrente inexistir a diferença apontada no Relatório Fiscal entre valor informado em DACON (R\$ 2.905.210,64 = R\$ 85.805,11 + R\$ 2.819.405,53) e o valor indicado na Memória de Cálculo apresentada em atendimento a Intimação (R\$ 2.256.395,95), retomando a planilha de cálculo juntada à sua defesa, a qual demonstra a origem e os valores das despesas e dos créditos apurados pela Contribuinte.

De fato, aqui compartilho do entendimento do julgador de piso, para comprovação do crédito, meras planilhas não se prestam a comprovar o crédito, a comprovação do crédito deveria ter se dado, em sede de instrução probatória, por meio da apresentação da documentação contábil e fiscal da recorrente devidamente conciliada com os livros contábeis e, adicionalmente, no caso dos créditos descontados, notas e livros fiscais.

Registra-se que considera-se que o ônus de provar recai a quem alega o fato ou o direito, nos termos do art. 373, do CPC/15. Por isso, para fazer jus ao ressarcimento e/ou compensação pleiteada, o contribuinte deve comprovar a existência do crédito reclamado à Secretaria da Receita Federal do Brasil, sob pena de restar seu pedido indeferido.

Ora, a demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar é condição sine qua non para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência do crédito. Daí, se ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento conforme inteligência do inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996.

Reitero que não há como afastar a regra contida nos art. 170 do CTN, impõe-se como imperioso a necessidade de comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário para validação da compensação do crédito tributário.

Portanto, ante a ausência de certeza e liquidez do crédito pleiteado, nego provimento ao tópico recursal.

1.3- Das Aquisições de Mercado Interno (crédito extemporâneo)

Expõe a Fiscalização que relativamente ao mês de março de 2010 verificou-se que o contribuinte lançou no DACON na ficha 06A - Apuração dos Créditos de PIS/Pasep - Aquisições no Mercado Interno Regime Não-Cumulativo, na linha 03 – Serviços Utilizados como Insumos, valores correspondentes a serviços de períodos anteriores.

Alega ainda a fiscalização que ressarcimento/compensação de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração- confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos.

Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

Nesse aspecto, o julgador de piso, ratificando o entendimento da fiscalização, os artigos abaixo transcritos, extraídos da Lei nº 10.833/2003 (do mesmo modo para a Lei nº 10.637/2002), que tratam dos créditos e de suas bases de cálculo dessas contribuições, a regra da não cumulatividade foi fundada na apuração e análise mensal, vinculando o fato gerador que é o faturamento mensal com os créditos que a contribuinte poderá descontar referentes às aquisições incorridas ou devolvidas no mês, com critério de rateio mensal, sendo que este se altera mês a mês, quer se utilize o método de rateio com base na receita bruta ou pela apropriação direta com contabilidade de custo integrada:

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

[...]

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive

combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

[...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

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

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

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. [...]

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

[...]

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

[...]

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

[...]

§ 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.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

[...]

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

Ressalta o julgador de piso que a legislação reporta-se, para fins de determinação do crédito, ao mês de aquisição do bem ou serviço ou mês em que a despesa for incorrida, e, caso o crédito não seja aproveitado no próprio mês de sua apuração, poderá sê-lo nos seguintes.

Assim, desde que os créditos sejam corretamente apurados e informados no Dacon não precisariam ser descontados no próprio mês de sua apuração.

Daí, haveria a ordem lógica a ser respeitada: primeiro se apura o crédito dentro do mês de origem (fato gerador do crédito), com base nos critérios de rateio da época, para depois aproveitar eventual saldo nos meses subsequentes.

A norma não fala que determinada nota fiscal (base de cálculo) poderá ser aproveitada nos meses subsequentes, mas dos créditos, evidentemente, o seu saldo restante após sua dedução dos débitos (interpretação sistemática – refere-se a saldo de créditos).

Já o que prescreve o art. 13 é que se o saldo de crédito não puder ser aproveitado no próprio período (por excesso em relação ao débito), e for aproveitado na forma do § 4º do art.

3º (em períodos futuros), neste aproveitamento não poderá sofrer a incidência de atualização monetária e juros.

Assim, a norma do § 4º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, de que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes, não pode ser invocada pela contribuinte, uma vez que não devem caber dúvidas quanto ao seu alcance.

Como dito, tal disposição trata de crédito excedente de um determinado mês, após o desconto com os débitos do mesmo período, ou seja, refere-se a valores devidamente informados nos DACON próprios e não aproveitados, por serem superiores ao débito apurado. Logo, tal disposição não significa autorização para que se aproveite direitos de períodos anteriores indistintamente, somente com observância do prazo de 5 anos, como depreende-se ser o entendimento da ora recorrente.

Alinho-me ao entendimento da fiscalização.

Primeiro, de certo, se houvesse crédito a ser aproveitado, assim poderia sê-lo, pois o crédito pode ser aproveitado posteriormente, mas é necessário que se faça o pedido dentro do trimestre cujos períodos foram consumidos os insumos e adquiridas as mercadorias que possam dar direito ao crédito. Não é da forma que entende a Recorrente.

Pois como é sabido, no regime da não-cumulatividade, o ressarcimento/compensação de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

Isto porque em atenção ao § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a apuração e a demonstração dos créditos oriundos da não-cumulatividade deve obedecer ao regime da competência, de forma que a análise da existência e da natureza do direito creditório esteja confinada no período de apuração correspondente.

Dessa forma, o momento em que o contribuinte pode utilizar o crédito para desconto da contribuição devida ou para pedido de ressarcimento ou restituição ou declaração de compensação deve ser entendido como a data de aquisição, quando ocorre a transmissão do direito de propriedade dos bens ou a contratação do serviço prestado. Assim, considera-se a data de emissão dos documentos fiscais como sendo a data de aquisição do bem ou serviço de que trata a legislação de regência.

E uma vez apurado e demonstrado o direito creditório, e não aproveitado em determinado mês, a legislação das contribuições admite o “creditamento extemporâneo” nos dizeres do § 4º do art. 3º dos diplomas legais mencionados.

Todavia, não é correto afirmar que as despesas e gastos ocorridos em outros períodos possam ser trazidos para compor a base de cálculo de créditos apurados em períodos posteriores, mas na verdade, que créditos já oportunamente apurados e não descontados da

contribuição devida no correspondente mês de apuração, possam ser aproveitados nas contribuições devidas nos meses subsequentes.

Assim, reforçando o que foi dito anteriormente, resta muito claro que os contribuintes até podem utilizar os créditos de forma extemporânea (ou seja, em outro momento posterior que não seja o da apuração), mas, consoante se verifica na legislação, esses créditos, necessariamente, devem ser apurados (escriturados/registrados) nos períodos de suas competências.

Por isso, também compartilho do entendimento do julgador de piso pela necessidade de retificação das declarações relativas ao período em que o crédito não foi apropriado.

De fato, inexistente, pois, impedimento legal para que a contribuinte que tenha deixado de apurar os créditos (das contribuições sociais em foco) admissíveis no tempo correto, o faça posteriormente, desde que efetuando as devidas retificações.

Com efeito, se faz mister a retificação tanto dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições (Dacon), quanto das Declarações de Débitos e Créditos Federais(DCTF) referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para ao PIS/Pasep e da Cofins, consoante disposição das normas infralegais, conforme abaixo esclarecido.

Aqui peço vênias para repetir os textos normativos destacados no acórdão recorrido. A Instrução Normativa SRF nº 543, de 20/05/2005, assim estabelecia a necessidade de retificação do DACON e da DCTF:

Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores.

[...]

§4º A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

No mesmo sentido a Instrução Normativa RFB nº 940, de 19/05/2009, e sua sucessora, a Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 05/03/2010:

IN RFB nº 940/09:

Art. 14. A alteração das informações prestadas em Dacon Mensal ou Semestral será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§ 1º O demonstrativo 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 alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores.

...

§ 6º A pessoa jurídica que entregar Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora. (gn)IN RFB nº 1015/10:

Art. 10. A alteração das informações prestadas em Dacon, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, 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 alteração nos créditos e retenções na fonte informados.

...

§ 5º A pessoa jurídica que entregar Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

Com a extinção da DACON pela Instrução Normativa RFB nº 1.441, de 20/01/2014, a partir de 01/01/2014 o controle dos créditos permaneceu na EFD-Contribuições, instituída pela Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 01/03/2012, a qual também previu a retificação da referida escrituração fiscal digital para alteração dos créditos:

“Art. 11. A EFD-Contribuições, entregue na forma desta Instrução Normativa, poderá ser substituída, mediante transmissão de novo arquivo digital validado e assinado, para inclusão, alteração ou exclusão de documentos ou operações da escrituração fiscal, ou para efetivação de

alteração nos registros representativos de créditos e contribuições e outros valores apurados.

§ 1º O arquivo retificador da EFD-Contribuições poderá ser transmitido até o último dia útil do ano-calendário seguinte a que se refere a escrituração substituída.

§ 1º O direito de o contribuinte pleitear a retificação da EFD-Contribuições extingue-se em 5 (cinco) anos contados do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele a que se refere a escrituração substituída. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)

§ 2º O arquivo retificador da EFD-Contribuições não produzirá efeitos quanto aos elementos da escrituração, quando tiver por objeto:

I - reduzir débitos de Contribuição:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na escrituração retificada, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou c) cujos valores já tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização;

II - alterar débitos de Contribuição em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal; e

III - alterar créditos de Contribuição objeto de exame em procedimento de fiscalização ou de reconhecimento de direito creditório de valores objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação.

§ 3º A pessoa jurídica poderá apresentar arquivo retificador da escrituração, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)

I - na hipótese prevista no inciso II do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao escriturado no arquivo original, desde que o débito tenha sido também declarado em DCTF; e(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)

II - na hipótese prevista no inciso III do § 2º, decorrente da não escrituração de operações com direito a crédito, ou da escrituração de operações

geradoras de crédito em desconformidade com o leiaute e regras da EFD-Contribuições. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)

§ 4º A pessoa jurídica que transmitir arquivo retificador da EFD-Contribuições, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora, observadas as disposições normativas quanto à retificação desta.” (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013) (Destaques acrescidos)

De todo modo, no presente caso, o pedido formulado (PER) e os períodos para os quais é alegada a existência de crédito datam de 2010, ocasião em que ainda não havia sido extinto o DACON.

Portanto, para o período abrangido pelo litígio, os dispositivos normativos são claros em determinar que, para o aproveitamento dos créditos extemporâneos, tal aproveitamento deverá ser precedido pela retificação das informações, o qual poderá ser feito enquanto não extinto o direito de a contribuinte apresentar tal pleito, ou seja, no prazo de cinco anos,

Ante todo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**

O acórdão da DRJ não reconheceu a integralidade dos créditos pleiteados pela Contribuinte, referentes ao mês de março de 2010, porquanto entendeu que parte do crédito declarado na DACON de março de 2010 e reproduzido no PER/DCOMP em análise, refere-se a valores de períodos anteriores, portanto, créditos extemporâneos.

Assim, a Autoridade Fiscal remontou a DACON de março de 2010, desconsiderando os créditos de períodos anteriores, no valor de R\$ 212.140,36, reconhecendo créditos de COFINS vinculado à receita de exportação no montante de R\$56.022,60.

Nesse sentido, foi mantido o posicionamento apresentado pela Autoridade Fiscal, apresentando arguição no sentido de que “a regra da não cumulatividade foi fundada na apuração e análise mensal, vinculando o fato gerador que é o faturamento mensal com os créditos que a contribuinte poderá descontar referentes às aquisições incorridas ou devolvidas no mês, com critério de rateio mensal, sendo que este se altera mês a mês, quer se utilize o método de rateio com base na receita bruta ou pela apropriação direta com contabilidade de custo integrada”.

Mas continua: “(...), a legislação reporta-se, para fins de determinação do crédito, ao mês de aquisição do bem ou serviço ou mês em que a despesa for incorrida, e, caso o crédito não seja aproveitado no próprio mês de sua apuração, poderá sê-lo nos seguintes”.

No entanto, verifica-se que o r. acórdão reconhece a possibilidade de apuração e aproveitamento de créditos extemporâneos, exatamente nos termos da legislação vigente, contudo, faz uma ressalva: “desde que os créditos sejam corretamente apurados e informados no Dacon (...)”. Ou seja, “inexiste, pois, impedimento legal para que a contribuinte que tenha deixado de apurar os créditos (das contribuições sociais em foco) admissíveis no tempo correto, o faça posteriormente, desde que efetuando as devidas retificações”.

Dessa forma, a Receita Federal já manifestou entendimento no sentido de permitir a apropriação de créditos extemporâneos, desde que que respeitado o prazo decadencial. Vejamos:

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 104 de 28 de Maio de 2007 (DISIT 10)

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS EMENTA: COBRANÇA NÃO CUMULATIVA. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS.

Os gastos referentes a partes e peças de reposição para máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da COFINS, desde que essas partes e peças não estejam incluídas no ativo imobilizado e que sejam respeitados os demais requisitos normativos e legais pertinentes. Os valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica objetivando a manutenção de máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da precitada contribuição social, desde que atendidos os demais requisitos normativos e legais pertinentes e as referidas importâncias não sejam contabilizadas no ativo permanente. O prazo para o aproveitamento de créditos extemporâneos é de cinco anos contados da data em que as partes e peças de reposição são utilizadas e os serviços terceirizados são aplicados na

manutenção de máquinas ou equipamentos empregados diretamente no processo produtivo. (grifamos).

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 56 de 29 de Marco de 2006 (DISIT 10)

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS EMENTA: COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

Os valores referentes a partes e peças de reposição para máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda, adquiridas a partir de 1º de fevereiro de 2004, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da COFINS, desde que essas partes e peças não estejam incluídas no ativo imobilizado e que sejam respeitados os demais requisitos normativos e legais pertinentes. O prazo para o aproveitamento de créditos extemporâneos é de cinco anos contados a partir do momento em que poderiam ser lançados como custos ou despesas. (grifamos).

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 220 de 08 de Dezembro de 2006 (DISIT 10)

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS EMENTA: COBRANÇA NÃO CUMULATIVA. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS.

Os valores referentes a partes e peças de reposição adquiridas para a manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda e prestação de serviços podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da COFINS, desde que esses materiais não estejam incluídos no ativo imobilizado e que sejam respeitados os demais requisitos normativos e legais pertinentes. Os valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica objetivando a manutenção de máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços realizados pela consulente, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da COFINS, desde que atendidos os demais requisitos normativos e legais pertinentes e as referidas importâncias não sejam contabilizadas no ativo permanente. O prazo para o aproveitamento de créditos extemporâneos é de cinco anos contados a partir da aquisição dos aludidos materiais ou dos serviços terceirizados. (grifamos).

Portanto, as consultas supracitadas demonstram a orientação do fisco aos contribuintes, cujo entendimento norteou a conduta da Recorrente em aproveitar os créditos não aproveitados em meses anteriores, através da apropriação extemporânea.

Ademais, este entendimento não só foi referendado pelas Consultas da RFB, como foi confirmado pelo CARF. A corroborar este entendimento, cumpre destacar recentes decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 PIS E COFINS.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp. nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte. Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (...).

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

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 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 Dicon por parte do contribuinte. (...) (Acórdão nº 9303-008.048 – 3ª Turma. Processo nº 10768.004024/2006-13.

Relator Demes Brito. Sessão 20 de fevereiro de 2019) (grifamos).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Data do fato gerador: 30/11/2010, 31/12/2010, 31/01/2011, 28/02/2011, 30/03/2011, 30/04/2011, 31/05/2011,

30/06/2011, 30/09/2011, 30/11/2011, 31/12/2011 CRÉDITO EXTEMPORÂNEO DE PIS/COFINS.

APROVEITAMENTO. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÕES RETIFICADORAS (DCTF E DACON), OU SEJA, DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, NÃO PODE IMPEDIR A FRUIÇÃO DO DIREITO DE CRÉDITO. ARTIGOS 3º, PARÁGRAFO 4º, DAS LEIS Nº 10.637/2002 E LEI 10.833/2003.

As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 prevêm a possibilidade de apropriação de créditos de PIS/COFINS em períodos diversos daqueles em que apurados, sem fazer qualquer ressalva ou restrição. Não existindo qualquer restrição de direito na Lei, não se pode admitir que tal restrição seja amparada por atos infra-legais nem que o descumprimento de obrigação acessória implique a negativa de direito de crédito.

(...) INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. Em se tratando de serviços de frete na operação de venda, não existe direito a crédito para o frete de pallets e remessas em bonificação, doação ou brinde, assim como para o crédito acelerado para porta pallets e contêineres metálicos. (...). (Acórdão n.º 3401-004.362 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Processo n.º 10530.724292/2015-20. Relator Augusto Fiel Jorge D' Oliveira. Sessão de 31 de janeiro de 2018) (grifamos).

Veja-se, ainda, que a recorrente, em sede de Manifestação de Inconformidade, no intuito de facilitar a conferência da apuração do saldo ressacável relativo aos créditos de períodos anteriores, tais como os demais créditos e débitos dos respectivos períodos, bem como a proporção mensal entre as receitas de exportação e as receitas totais da empresa, anexou memórias de cálculo apresentadas e DACON referente ao 1º trimestre de 2010, demonstrando mensalmente a origem e a proporção da receita auferida pela empresa no momento em que os créditos foram gerados.

Ocorre que, mesmo após a contribuinte demonstrar a apuração do crédito havido, exemplificar e demonstrar a possibilidade de creditamento para cada um dos itens e requerer o aproveitamento extemporâneo dentro do prazo decadencial, sem que seja questionado o direito ao crédito em si, este lhe seja negado sob a justificativa tão somente de que a obrigação acessória não fora previamente retificada.

Isso porque a apuração dos créditos de PIS/COFINS decorrentes de despesas aquisição de insumos, materiais de manutenção, armazenagem e frete na operação de venda e créditos referentes ao ativo imobilizado, realmente são apurados sobre as despesas ocorridas no mês de apuração, conforme indicam os incisos I a IV do §1º do artigo 3º da Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, in verbis:

Artigo 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:

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; 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.

Artigo 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)§1º. Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

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

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

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. Assim, o aproveitamento dos créditos pela Recorrente é realizado no mesmo mês em que ocorram as despesas de aquisições de insumos aquisição de insumos, materiais de manutenção, armazenagem e frete na operação de venda e créditos referentes ao ativo imobilizado.

No entanto, no caso do crédito não ser aproveitado no mesmo mês em que se originaram as despesas que o originaram, a exemplo do que ocorre com parte do crédito objeto dos autos, as mesmas Leis garantem ao contribuinte o direito de aproveitar esses créditos nos meses subsequentes, conforme a previsão do §4º do artigo 3º dos referidos Diplomas Legais:

Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003:

Artigo 3º (...).

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

Dessa forma, divirjo do entendimento esposado pela Ilustre Relatora em relação ao crédito extemporâneo, pois, a meu ver, inexistente qualquer ressalva em relação à eventual

necessidade de retificação das obrigações acessórias anteriores, consoante análise dos dispositivos legais supracitados.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro