



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11030.901111/2014-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.162 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2023
Recorrente BSBIOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BIODIESEL SUL BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

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.

Acordam os membros do colegiado, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) pelo voto de qualidade, em rejeitar a proposta da Conselheira Cynthia Elena de Campos para conversão do julgamento do recurso em diligência, possibilitando a apuração se os créditos tidos como extemporâneos no período em análise não foram utilizados em períodos anteriores. Vencidos os conselheiros Alexandre Freitas Costa, Marina Righi Rodrigues Lara, Ricardo Piza di Giovanni e Cynthia Elena de Campos (relatora); e (ii) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Os Conselheiros Alexandre Freitas Costa, Marina Righi Rodrigues Lara, Ricardo Piza di Giovanni e Cynthia Elena de Campos acompanharam o relator pelas conclusões, por entender pela desnecessidade de retificação da DCTF e 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. Este julgamento seguiu a sistemática dos

recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão n.º 3402-011.161, de 25 de outubro de 2023, prolatado no julgamento do processo 11030.901121/2014-43, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado) Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ :

Trata o presente processo de análise e acompanhamento de PER/DCOMP transmitido pela contribuinte em [...] (retificador), através do qual pretendeu ressarcimento de valores credores de [...] não-cumulativo vinculados à receita do mercado externo relativos ao [...] trimestre de [...] (§ 1º do art. 5º da Lei n.º 10.637/2002).

A repartição fiscalizadora efetuou a necessária verificação, tendo produzido Termo de Verificação Fiscal onde apontou, pormenorizadamente, a existência ou não de valores passíveis de ressarcimento. Foi proferido Despacho Decisório por meio do qual decidiu-se pelo deferimento parcial do pedido de ressarcimento.

Desse Despacho Decisório a contribuinte tomou ciência em [...] (Termo de fl. [...]) e, não se conformando, apresentou, através de procurador, manifestação de inconformidade. Nesta, ao início, referiu aos fatos e ao DD, aduzindo a seguir (de forma sintética):

1) Razões da reforma do DD

(...)

2) Aquisições de pessoas físicas

(...)

3) Aquisições de cooperativas

(...)

4) Créditos extemporâneos

(..)

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, conforme ementa abaixo:

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO.

Os saldos credores trimestrais de créditos presumidos da agroindústria não são passíveis de ressarcimento/compensação.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL.

Escorreita a glosa de crédito presumido da atividade agroindustrial nas situações em que não resta comprovado que os produtos in natura adquiridos de pessoas físicas foram empregados na produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. INSUMO. BIODIESEL.

A possibilidade de apuração de crédito presumido a partir da aquisição de insumos utilizados na produção de biodiesel somente passou a existir com o art. 47 da Lei nº 12.546, de 2011, que somente passou a produzir efeitos com a publicação da IN RFB nº 1.514, de 2014.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

Pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não-cumulativa da contribuição não está impedida de apurar créditos relativos a aquisições de produtos junto a cooperativas, observados os limites e condições previstos na legislação.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. GLOSA. AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO NA ÉPOCA PRÓPRIA. DACON. DCTF.

É cabível a glosa de créditos extemporâneos, quando, dentro do prazo decadencial de cinco anos, a autuada não retifica as declarações (DACON, DIPJ e DCTF) para demonstrar que efetivamente apurou e não descontou os créditos a que diz fazer jus.

DECISÕES JUDICIAIS OU ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a decisões judiciais ou a entendimentos de instâncias administrativas não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ, apresentou Recurso Voluntário .

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

FUNDAMENTAÇÃO

O recorrente se insurge contra o Acórdão da DRJ nos seguintes termos:

II - DAS RAZÕES DE REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO - LANÇAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS - DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO PRÉVIA DE DCTF E DACON - ENTENDIMENTO ADOTADO PELO CARF

(...)

Sem questionar quaisquer dos créditos lançados no que diz respeito à sua efetiva existência, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Passo Fundo deixou de homologar o pedido de ressarcimento de tais montantes em razão de não ter a Recorrente promovido a apropriação dos créditos nos seus respectivos períodos de apuração (assim entendi dos como aqueles em que as despesas foram incorridas), com a correspondente retificação de suas DACONs.

(...)

O art. 3º, §4º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833 /2003 estabelece que "*o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes*". O direito ao lançamento decai em um prazo de 5 (cinco) anos, tendo em vista a já sedimentada jurisprudência que aplica o Decreto 20.910/1932 nas hipóteses de lançamento de créditos escriturais relativos à apuração de tributos não-cumulativos.

Na prática, pois, como ocorre em qualquer tributo submetido à sistemática da não-cumulatividade, todo crédito cujo aproveitamento se dê de forma extemporânea, ou seja, em períodos de apuração posteriores àqueles em que surgiu o direito ao lançamento do crédito, deverá ser feito pela simples escrituração do montante em conta-corrente fiscal. Assim, se o contribuinte apurou saldos devedores maiores que os devidos em determinado período de apuração em face de não ter aproveitado todos os créditos a que fazia jus, irá apurar saldos devedores menores em período de apuração subsequente por ter feito uso dos créditos extemporâneos.

(...)

Ocorre que, justamente por inexistir qualquer norma legal que imponha a adoção de tal procedimento por parte dos contribuintes, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já se posicionou no sentido de afastar a aludida exigência.

(...)

Inclusive, para que não houvesse qualquer dúvida a respeito da natureza dos créditos extemporâneos lançados, veja-se que a Recorrente, em sua Manifestação de Inconformidade, anexou o levantamento tanto dos créditos que aproveitou nos períodos próprios quanto da diferença aproveitada extemporaneamente.

Não assiste razão ao recorrente. Com efeito, ao contrário do que alega, 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 n.º 10.637/2002 e n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.430/96 confere à Receita Federal a competência para disciplinar como deverão ser efetuados os procedimentos de restituição, compensação e ressarcimento:

Lei n.º 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 n.º 11.051, de 2004).

Com base neste comando legal, a Receita Federal vem disciplinando o ressarcimento, a restituição e a compensação através de Instruções Normativas. À época dos fatos (4º trimestre de 2008), estava vigente a Instrução Normativa SRF n.º 600, de 28/12/2005, posteriormente revogada pela Instrução Normativa RFB n.º 900, de 30/12/2008:

Instrução Normativa RFB n.º 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.**

A retificação das declarações se constitui em obrigação acessória à qual todos os contribuintes devem se submeter, conforme previsto nos arts. 113 e 115 do Código Tributário Nacional – CTN:

TÍTULO II

Obrigação Tributária

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. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

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.

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

SEÇÃO I

Disposição Preliminar

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

(...)

SEÇÃO III

Normas Complementares

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

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

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 4ª 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 DAICON/EFD-SPED e da DCTF para que os créditos de PIS e de COFINS sejam aproveitados extemporaneamente.

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

VOTO

(...)

Com efeito, analisando-se o título executivo a que se propõe cumprimento, **constata-se que a agravante não cumpriu obrigação acessória necessária para a comprovar a existência do crédito.**

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

Logo, não há como este Juízo reconhecer, de pronto, a extinção de eventual débito tributário, submetido a compensação, senão após o processamento do devido encontro de contas naquela via administrativa.

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

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

(...)

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

(...)

b) ANULAR os atos decisórios proferidos pela requerida nos processos administrativos n.º 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 inexecutível.

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.

iii) Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Apelação Cível nº 0802102-08.2015.4.05.8100, Data do Julgamento: 09/06/2016, Relator Desembargador Federal Elio Wanderley de Siqueira Filho:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS E PRESUMIDOS. VALORES PAGOS A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS. LEIS Nºs 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 nºs 10.637/02 e 10.833/03.

(...)

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.**

iv) Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Agravo de Instrumento nº 5026270-89.2021.4.04.0000/SC, Data da Decisão: 29/06/2021, Relator Desembargador Leandro Paulsen:

Requer a reforma da decisão agravada, para que seja determinada a suspensão de exigibilidade do PAF nº 13971-720.133/2015-55 até o julgamento da ação.

É o relatório.

3. Decido.

3.1. Prescrição. Processo administrativo. Pendente recurso, não há que se falar em prescrição intercorrente no processo administrativo. Com efeito, notificado o contribuinte do lançamento, a impugnação acarreta a suspensão da exigibilidade do crédito, o que impede o fluxo do prazo prescricional (STJ, AgRg no AREsp 173.621/RS, Segunda Turma, set/2012). Nesse sentido:

(...)

Assim, afasto a preliminar.

3.2. Créditos extemporâneos de PIS/COFINS.

Quanto ao ponto, o Fisco narrou que:

O que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 preveem é a utilização a posteriori do saldo de crédito já apurado no respectivo período de aquisição:

Art. 3º (omissis)

(...)

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

Contudo, situação diversa é aqui verificada, onde a contribuinte teria deixado de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixou de apropriá-los. Nesta hipótese seria necessário refazer a apuração no período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração, e, em se verificando que foi recolhido valor maior que o devido, a contribuinte poderia solicitar o crédito relativo ao indébito apurado.

Antes de serem aproveitados os créditos devem ser apurados no mês a que correspondem, sobretudo pelo fato de que há diversos tipos de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins. E que alguns tipos de créditos não podem ser objeto de ressarcimento e/ou compensação, como por ex., o crédito presumido. Ademais essa apuração é feita por meio dos Dacon/DCTF/efd-Contribuições respectivos.

Os créditos que podem ser usados em outros períodos não são créditos apropriados extemporaneamente, mas sim créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins que, depois de apurados no mês correspondente, não puderam ser integralmente utilizados para desconto dos débitos dessas contribuições no período de apuração respectivo. Nessas situações, os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins são deduzidos até o limite dos débitos correspondentes e os excessos desses créditos (valores remanescentes, que não puderam ser descontados) permanecem disponíveis para serem descontados nos meses subsequentes.

Assim, não há, de fato impedimento legal para a pessoa jurídica poder apropriar extemporaneamente créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, contudo, para fazê-lo, deverá recalcular os tributos devidos em cada período de apuração e retificar as respectivas declarações entregues à Receita Federal, especialmente os Demonstrativos de Apuração das Contribuições (Dacons), a Escrituração Fiscal Digital – EFD/Contribuições, as Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTFs), devendo observar as restrições temporais e normativas impostas a essas retificações.

Quanto às alegações de que teria grande trabalho na retificação de declarações de longos períodos e que não estaria recebendo retorno de seus consultores terceirizados ao longo da fiscalização, vale frisar que, se a interessada quer se

utilizar de créditos que afirma possuir, deve proceder consoante a determinação legal supracitada. - destaquei

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

Isso posto, indefiro o pedido de antecipação da tutela recursal.

Nos casos em que não há tributo a ser compensado em determinado período de apuração, o crédito pode ser objeto de Pedido de Ressarcimento (a depender da natureza do crédito) ou ser transportado para os períodos seguintes, passando a ser tratado como “crédito não-ressarcível”, ou seja, aquele que os sistemas de compensação da Receita Federal (e também o contribuinte) irão inicialmente deduzir do tributo devido no período para, somente no caso deste se esgotar, iniciar a dedução do crédito acumulado no próprio trimestre, que é um “crédito ressarcível” (para aquele trimestre).

Como visto, a legislação tributária veda a utilização de créditos de forma acumulada em um único mês. O dispositivo legal que se utilizam os contribuintes para justificar tal possibilidade de creditamento extemporâneo é o art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

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

Esse “transporte de saldo”, permitido pela legislação tem como único objetivo possibilitar que o saldo de crédito seja utilizado para dedução do próprio tributo, no período subsequente, como previsto pela sistemática da não-cumulatividade. **Sem este dispositivo, poderia haver a interpretação de que, não utilizado o crédito dentro do trimestre** (por ausência de débitos em montante suficiente), **ele estaria perdido.** Vejamos.

Trata-se de conhecida regra hermenêutica a que afirma que os incisos devem ser interpretados dentro do parágrafo ou do artigo em que estão inseridos, bem como os parágrafos de acordo com o *caput* do seu artigo. Essa vinculação de preceitos normativos segundo uma hierarquia representa o método (ou critério) de interpretação topográfico, pelo qual os dispositivos, em sua interpretação, devem levar em conta o contexto em que estão inseridos. É uma vertente do método de interpretação sistemático. Pois bem.

Com base nessa regra hermenêutica, a correta interpretação para este § 4º do art. 3º é no sentido de que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes **através de desconto do valor apurado na forma do art. 2º (dedução do tributo devido), como prevê o caput do art. 3º**, e não no sentido de que créditos referentes a diversos períodos podem ser somados e depois contabilizados em período distinto, para serem tratados como se tivessem sido gerados neste período, e não naqueles.

Se assim fosse, tal regra deveria constar em algum dispositivo da Lei nº 9.430/96, cujos artigos 73 e 74 tratam especificamente de “Restituição e Compensação de Tributos e Contribuições”, **ou possuir dispositivo autorizativo expresso**, assim como o inciso II do § 1º do art. 5º das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

§ 1º **Na hipótese deste artigo**, a pessoa jurídica vendedora **poderá utilizar o crédito** apurado na forma do art. 3º **para fins de**:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Logo, resta improcedente a tese defendida pelo recorrente de que o art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 permitiria, **por exemplo**, que créditos referentes a aquisições de insumos realizadas ao longo do ano de 2003, e não apurados nesse período, ou apurados a menor, pudessem ser somados e registrados contabilmente de uma vez só, em até 05 anos depois, 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 5ª Região, além de ter Parecer do Ministério Público Federal pelo desprovimento do recurso:

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

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS E PRESUMIDOS. VALORES PAGOS A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. **DIREITO DE APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS MÊS A MÊS, E NÃO DE UMA ÚNICA VEZ.**

1. A sentença denegou segurança que objetivava reconhecer o direito de apropriar, em uma única vez, créditos extemporâneos e presumidos da Contribuição para o PIS (1,2375%) e da COFINS (5,7%), calculados sobre os valores pagos aos transportadores autônomos com arrimo no art. 3º, § 4º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

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

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

(...)

5. Apesar de ser uma opção do contribuinte, a não apropriação do 'crédito' bem como do 'crédito presumido' de PIS e de COFINS em cada período correspondente ao da realização da receita, **os valores desses créditos apurados extemporaneamente devem ser apropriados mês a mês, segundo o regime de competência.**

6. O art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que trata dos créditos de PIS e de COFINS, faz a correlação do crédito com as despesas incorridas no mês, que é o período de apuração dessas contribuições, restando indubitável que **a contabilização desses 'créditos' deve obedecer ao regime de competência e não ao regime de caixa.**

7. Embora o § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 preveja expressamente que os créditos não aproveitados no próprio período possam ser aproveitados em períodos seguintes, deve-se interpretar esse dispositivo no contexto da legislação, seguindo sempre o regime de competência de apuração de débitos e créditos de PIS e de COFINS. Daí a necessidade de que o contribuinte recalcule os tributos devidos em cada período de apuração correspondente a tais créditos e retifique as declarações afetadas por esse procedimento.

8. Resta claro, pois, que **a apropriação dos créditos que a impetrante não utilizou nos últimos cinco anos, não pode ser feita de uma vez só, devendo os créditos serem apropriados mês a mês, com a respectivas retificações das declarações afetadas por este procedimento,** sob pena de quebra do princípio contábil da competência e do princípio constitucional da isonomia com os demais contribuintes submetidos ao mesmo regime de apuração do PIS e da COFINS.

9. Apelação não-provida.

A parte recorrente aponta violação ao art. 3º, § 4º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Sustenta, em resumo, que "No presente caso, deve ser usada a interpretação literal ou gramatical da lei, uma vez que as demais formas de interpretação só devem ser utilizadas quando não conseguir extrair do sentido

literal das palavras o completo sentido da norma" (fl. 187), sendo certo que "*Pela literalidade da Lei é extraído que os créditos não aproveitados poderão ser feitos nos meses seguintes [...] As palavras 'meses seguintes' deixam bem claro que o aproveitamento pode se dar a qualquer tempo, seja no mês seguinte, seja vários meses depois, logicamente, sendo respeitado o prazo de 05 anos*" (fl. 187).

Contrarrazões às fls. 197/203.

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

É O RELATÓRIO. SEGUE A FUNDAMENTAÇÃO.

(...)

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

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

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

(...)

g) o art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que trata dos créditos de PIS e de COFINS, faz sempre a correlação do crédito com as despesas incorridas no mês, que é o período de apuração dessas contribuições, restando indubitável que a contabilização desses "créditos", deve obedecer ao regime de competência e não o regime de caixa;

h) embora o § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 preveja expressamente que os créditos não aproveitados no próprio período possam ser aproveitados em períodos seguintes, deve-se interpretar esse dispositivo no contexto da legislação, seguindo sempre o regime de competência de apuração de débitos e créditos de PIS e de COFINS. Daí a necessidade de que o contribuinte recalcule os tributos devidos em cada período de apuração correspondente a tais créditos e retifique as declarações afetadas por esse procedimento, em especial a Dacon, a DCTF e a DIPJ;

i) resta claro, pois, que a apropriação dos créditos que a impetrante não utilizou nos últimos 5 (cinco) anos, não pode ser feita de uma vez só, devendo os créditos serem apropriados mês a mês, com a respectivas retificações das declarações afetadas por este procedimento, sob pena de quebra do princípio contábil da competência e do princípio constitucional da isonomia com os demais contribuintes submetidos ao mesmo regime de apuração do PIS e da COFINS.

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

(...)

Noutro giro, **a Corte local, ao decidir, amparou-se em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer um deles apto a manter inalterado o acórdão recorrido.** Portanto, a ausência de interposição de recurso extraordinário atrai a incidência da Súmula 126/STJ ("É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e

infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário.”).

Nesse mesmo sentido: AgInt no AREsp 1.702.175/GO, Rel. Ministro Marco Aurélio Belizze, 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, ressarcimento 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/DCOMP, 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 ressarcimento 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 inexistências materiais verificadas no preenchimento do referido documento** e, ainda, da inoportunidade 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 retificação dos DACONs e DCTFs respectivos, além de ser obrigação acessória à qual o contribuinte não pode se furtrar, 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, toda a apuração deste período.

Essa última opção exigiria do Fisco que também realizasse toda a fiscalização manualmente, e implicaria no desperdício de milhões de

reais dos contribuintes, que são investidos anualmente no desenvolvimento e manutenção de soluções de tecnologia para aprimorar e automatizar as fiscalizações, além de torná-las menos suscetíveis a erros humanos.

Nesse contexto, **não me parece razoável deixar ao sabor do contribuinte decidir se será fiscalizado automaticamente**, por um programa de computador que fará este trabalho em segundos, **ou manualmente**, implicando o deslocamento físico de um servidor para realizar este procedimento em dias, intimando o contribuinte a apresentar sua escrita fiscal (prazo em lei de 05 dias, prorrogáveis), preenchendo manualmente planilhas de cálculos que, a depender do porte do contribuinte, pode consumir dias, etc., **simplesmente pelo fato que o contribuinte não quis se dar ao trabalho de fazer as retificações devidas** na forma determinada na legislação. Ao que se demonstra, o contribuinte busca transferir para o Fisco um trabalho que lhe incumbe.

Em segundo lugar, exige-se a segregação dos créditos por períodos de apuração devido ao fato de que, neste regime, estes créditos são passíveis de ressarcimento/compensação segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. É preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de repetição por qualquer uma das formas previstas (compensação ou ressarcimento, por exemplo).

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 n.º 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 n.º 10.833/2003.

A recorrente confunde regime de apuração com regime de aproveitamento de créditos. Inequivocamente, tratam-se de situações distintas que submetem a tratamento diferentes na legislação. **Ambos os regimes encontram-se disciplinados no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, porém, enquanto o regime de apuração é determinado no § 1º o regime aproveitamento é disciplinado no § 4º e no art. 13 da Lei 10.833/2003**, que seguem transcritos:

(...)

O disposto no § 1º art. 3º, expressamente, determina que a apuração dos créditos será feita mensalmente, com base (i) nos custos dos bens e serviços adquiridos no mês, (ii) nas despesas/gastos com energia, aluguéis, arrendamento mercantil e armazenagem e frete incorridos no mês, (iii) encargos de depreciação e amortização incorridos no mês e (iv) os bens devolvidos no mês. E a fixação desse procedimento de apuração mensal tem por finalidade assegurar o controle e a verificação da correta apuração do crédito, especialmente, a natureza/tipo de crédito e valor apropriado. Em suma, esse procedimento visa a confirmação/comprovação dos requisitos da certeza e liquidez do crédito, condição indispensável para o aproveitamento sob as diversas modalidades prevista na legislação (dedução, ressarcimento ou compensação).

E a segregação dos créditos por períodos de apuração também se justifica pelo fato de a forma passível/admitida de aproveitamento depender da composição do crédito no respectivo período de apuração,

especialmente, nos casos de aproveitamento mediante ressarcimento e compensação, para os quais existem específicas restrições legais. Em outras palavras, é indispensável, sob pena de burla indireta às vedações legais, que, para cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de ressarcimento ou compensação. Dada essa exigência legal, o ressarcimento ou compensação de eventuais saldos de créditos não aproveitados (deduzidos) no período de apuração pertinente (créditos extemporâneos), necessariamente, deve ser precedida da revisão da apuração (confronto entre créditos e débitos) dos correspondentes períodos de apuração. Sem esse prévio e indispensável procedimento, não há como saber se o saldo de crédito era ou não passível de ressarcimento ou compensação.

Portanto, a segregação da apuração dos créditos por período de apuração, inequivocamente, não se trata de mera exigência formal, sem efeito prático. Ao contrário, trata-se de procedimento determinado por lei, que visa o controle e a verificação do estrito cumprimento dos requisitos legais. A relevação ou a desconsideração dessa formalidade, além da impossibilidade da verificação da legitimidade do crédito por parte da autoridade fiscal, inequivocamente, poderá resultar no descumprimento das condições legais estabelecidas para o ressarcimento ou a compensação dos saldos de créditos das referidas contribuições.

Além da obrigatória 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 da referida legislação que disciplinava o Dacon, apurada a existência de créditos não apropriados/registrados (créditos extemporâneos), além da obrigatória apuração nos pertinentes períodos de apuração, o contribuinte deveria informar a alteração dos valores dos créditos informados nos demonstrativos anteriores mediante apresentação do Dacon retificador e, se fosse o caso, acompanhada da DCTF retificadora.

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

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

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

(...)

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

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

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

No presente caso, contudo, os dispositivos normativos já citados **em momento algum interferem no cálculo ou no montante do valor do crédito pleiteado pelo Recorrente, pois se destinam unicamente a disciplinar A FORMA PELA QUAL O CONTRIBUINTE DEVERÁ EXERCER O SEU DIREITO**, em estrita obediência aos limites da competência conferida pelo § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996:

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

(...)

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

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

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

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

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a

rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

(...)

VOTO VENCEDOR

(...)

Em respeito ao comando legal, entende-se que não pode a autoridade fiscal negar o direito ao crédito por decorrência de vícios em obrigações acessórias, quer sejam, DCTF, DACON/atual EFD Contribuições, caso se confira legitimidade aos créditos, mediante documentação contábil e fiscal de que o crédito foi devidamente apurado e se mostra, para tanto, líquido e certo, bem como não foi utilizado em duplicidade, ainda que registrado fora de época.

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

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

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

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

O aproveitamento de créditos extemporâneo no sistema não-cumulativo de apuração das Contribuições requer que sejam observadas as normas editadas pela Receita Federal, as quais exigem a retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACON sempre que forem apurados novos débitos ou créditos ou aumentados ou reduzidos os valores já informados nas Declarações originais. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

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

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DO DACON. NECESSIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

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

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da não utilização.

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

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

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

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PROVA DE NÃO UTILIZAÇÃO.

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

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

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

Se o contribuinte deseja utilizar um crédito referente a um determinado trimestre, porém apurado posteriormente a este (extemporâneo), 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	798.290,65	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	932.596,86	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	901.185,51	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	798.290,65	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 ao 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 de IPI.

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

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

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

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

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator