



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.725590/2010-31
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-013.263 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 13 de abril de 2022
Recorrente ROSINA ALIMENTOS EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO.
APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Vanessa Marini Cecconello.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interpostos pelo Contribuinte, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-008.837**, de 29/07/2020 (fls. 382/391), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Do Pedido de Ressarcimento

Trata o presente processo de **Pedidos de Ressarcimento (PER)**, conforme relação de fls. 92/93, referente a créditos da Contribuição para a **COFINS**, não-cumulativo, vinculado a receitas não tributadas no Mercado Interno (art. 16 da Lei 11.116/2005), apurado no período - PA de 01/01/2008 a 31/12/2009.

A DRF/Porto Alegre/RS, elaborou o Despacho Decisório de fls.138, no qual decidiu pela procedência parcial do valor pleiteado, conforme Termo de Informação Fiscal de fls. 92/110, que é parte integrante e indissociável do referido Despacho. Na referida Informação Fiscal, contém a informação da origem dos créditos pleiteados. A Fiscalização informa que a empresa atua no setor alimentício, tendo como principal atividade a “industrialização e venda de arroz” e que seus principais insumos são o arroz em casca (grãos) e os materiais de embalagem dentre outros utilizados no processo para industrialização do produto. Durante o procedimento, a Fiscalização constatou as seguintes irregularidades:

1. Aproveitamento indevido de créditos sobre despesas não incorridas no mês de janeiro de 2005: O contribuinte utilizou-se da sua apuração de créditos referentes ao mês de janeiro de 2005 para incluir despesas de períodos anteriores, referentes ao ano de 2004, **créditos estes chamados de “extemporâneos”** nas planilhas demonstrativas de cálculos, o que afronta a legislação vigente. Tais créditos foram lançados no DACON de Janeiro de 2005, porém referem-se a despesas tais como aquisições de insumos, materiais de manutenção, armazenagem e frete na operação de venda e créditos referentes ao Ativo Imobilizado de períodos anteriores o que é vedado pela legislação em vigor. Verifica-se que o período tratado neste processo não se refere à janeiro de 2005.

2. Despesas com combustíveis destinados ao uso em veículos (caminhões) da empresa. A Contribuinte incluiu na base de cálculo dos seus créditos dispêndios com combustível utilizado em caminhões da empresa. Os caminhões em questão não são utilizados na produção de produtos destinados à venda nem tão pouco na prestação de serviços, uma vez que não se trata de empresa transportadora. Frisou ainda que, nas planilhas apresentadas informou tratar-se de **combustível para geradores**, porém tais valores foram contabilizados na conta nº 3.3.03.002.0669 que faz parte do grupo de despesas com veículos. Assim, conclui que o combustível (óleo diesel) utilizado tanto em caminhões de propriedade da empresa como em gerador de energia elétrica não é considerado insumo para fins de apuração de créditos.

3. Valores referentes à vendas para comercial exportadora com fins específicos de exportação. Ocorre que os créditos oriundos destas operações não se enquadram no disposto no art.17 da Lei 11.033, de 2004 e sim no art. 6º inciso II da Lei 10.833, de 2003 no caso da COFINS e art. 5º inciso II da Lei 10.637, de 2002.

Da Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância

Cientificada do Despacho Decisório, a Contribuinte apresenta sua Manifestação de Inconformidade de fls. 148/160, alegando, em síntese, que:

- **da legitimidade do aproveitamento do crédito extemporâneo**, no caso do crédito não ser aproveitado no mesmo mês em que se originaram as despesas que o originaram, as mesmas Leis nº 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002 (art. 3º, § 4º), garantem ao contribuinte o direito de aproveitar esses créditos nos meses subsequentes; ao proceder ao aproveitamento dos créditos de COFINS e PIS, não aproveitados nos meses de julho a dezembro de 2004, no mês de

janeiro de 2005, agiu em conformidade com a Lei, razão pela qual o referido Despacho deve ser reformado; considerou as receitas das vendas no mercado interno tributado e no mercado interno não-tributado percebidas nos meses de janeiro a dezembro de 2004 e, por conseguinte, realizou o percentual de rateio, para apurar os créditos, na exata proporção das referidas receitas no mercado interno tributado e não-tributado; apurou corretamente os créditos extemporâneos, apropriados no mês de janeiro de 2005, de modo que não há lesão ao erário público, sendo medida de rigor o deferimento de seu ressarcimento;

- do creditamento dos **combustíveis utilizados nos geradores de energia elétrica** consumida no processo produtivo - inicialmente cabe esclarecer que, apesar dos combustíveis terem sido contabilizados na conta n.º 3.3.03.002.0669 que refere-se a despesas com veículos, as despesas que originam o crédito pleiteado são de combustíveis adquiridos para serem consumidos na geração de energia elétrica que movimentam as máquinas no processo produtivo, conforme as planilhas apresentadas à Fiscalização. No processo produtivo de industrialização de arroz, utiliza diversas máquinas que funcionam com energia elétrica. Ocorre que, diante das constantes quedas/interrupções no abastecimento de energia elétrica, adquiriu geradores de energia elétrica a fim de que o seu processo produtivo (do arroz) não seja interrompido.

A **DRJ em Ribeirão Preto (SP)**, apreciou a Manifestação de Inconformidade que, em decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 14-58.455**, de 11/05/2015 (fls. 255/264), considerou **improcedente** a Manifestação apresentada, não reconhecimento o direito ao crédito requerido. Nessa decisão assentou que:

- créditos extemporâneos: a apuração extemporânea de créditos só admitida mediante retificação das Declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os DACON. A apuração de crédito somente pode abranger créditos relativos a aquisição relativa aquele período de apuração, conforme expressa disposição legal;

- despesas com óleo diesel: na apuração das Contribuições para o PIS e a COFINS, não-cumulativa, podem ser descontados créditos das despesas e custos relativos à energia elétrica adquirida de pessoa jurídica domiciliada no país, não se incluindo aí os gastos com combustível nos geradores de energia.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 234/278, no qual repisa as teses trazidas pela Manifestação de Inconformidade, sem apresentar qualquer outro fato que pudesse modificar o entendimento quanto ao decidido, trazendo novo apontamento quanto a possibilidade de atualização do crédito pela taxa SELIC.

Acórdão/CARF

O processo veio ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário e foi submetido a apreciação da Turma julgadora, que exara a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3302-008.837**, de 29/07/2020 (fls. 382/391), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, que não conheceu de parte do recurso em face da preclusão e, na parte conhecida, negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado. Nessa decisão a Turma assentou que:

- pertence ao Contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito para o qual pleiteia compensação. A mera alegação do direito creditório, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito para compensação;

- matéria não impugnada: não sendo matéria de ordem pública, resta prejudicada a análise de matéria não suscitada na impugnação, por força do artigo 17, do Decreto nº 70.235/72; e
- para utilização de **créditos extemporâneos**, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes (DACon e a DCTF), ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

Recurso Especial do Contribuinte

Notificada do Acórdão nº 3302-008.837, de 29/07/2020, o Contribuinte apresentou Recurso Especial de fls. 398/421, apontando divergência com relação às seguintes matérias: **1)** à nulidade da decisão recorrida por cerceamento de defesa decorrente da ausência de análise e, **2)** ao direito ao aproveitamento “extemporâneo” de créditos das Contribuições sociais não cumulativas.

Objetivando comprovar a divergência, apresentou como paradigmas, respectivamente, o Acórdão nº 1301-003.283, para a matéria 1 e os Acórdãos nº 9303-006.248 e 9303-008.635, para a matéria 2.

Ocorre que, com os fundamentos contidos no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial – 3ª Seção de julgamento/3ª Câmara, de 01/10/2020, exarado pela Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF às fls. 499/507, restou negado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, por falta de prequestionamento expresso, quanto a matéria 1 e, por ser impossível extrair o dissídio suscitado (além de que um dos fundamentos autônomos da decisão recorrida não fora enfrentado) para a matéria 2.

Não concordando com o Despacho acima do Presidente da 3ª Câmara, em 24/11/2020, o Contribuinte apresentou o **Agravo** de fls. 515/527, quanto ao aproveitamento do crédito extemporâneo, matéria específica que foi discutida no exame da petição.

No Despacho em Agravo, entendeu que, 1) “(...) mesmo que nenhum ato legal estivesse apontado no recurso especial, isso não seria, *de per se*, suficiente à negativa de seu seguimento. Ademais, como demonstra o Agravo, há mesmo no recurso a citação a diversos dispositivos legais nos quais o recorrente entende sustentar-se o seu direito. Mesmo que, eventualmente, não se concorde que tais dispositivos sustentam a pretensão, não há como negar seguimento por falta de indicação. Há de ser afastado o primeiro óbice erigido no Despacho”;

2) entendeu ainda que, “(...) é necessário acolher o Agravo quanto à primeira das razões para o não seguimento: de fato, **ambos os paradigmas** (Acórdãos em recurso especial), enfrentam decisões de base que requereram a dupla retificação - DACon e DCTF e, embora sem fazer expressa menção à desnecessidade da segunda, mantiveram entendimento de que “tal retificação” seria desnecessária”. Concluiu que, apesar da falta de expressa referência à desnecessidade de retificação da DCTF, há de se entender que, para eles, ela tampouco se há de exigir para o deferimento do aproveitamento extemporâneo de crédito, dado que ela também era requerida na decisão que a Fazenda Nacional pretendia ver prevalecer, e

3) no que tange, porém, ao último argumento, da existência de fundamentos autônomos, a análise se mostra bem mais complexa, por conta da redação da decisão recorrida quanto ao tema, que destaco alguns trechos:

“Sobre isso, entendo que o direito a crédito de PIS/COFINS não-cumulativo em período anterior, o qual não foi aproveitado na época própria, prescinde da necessária retificação do DACon e da DCTF, ou de eventual comprovação de não utilização do crédito.

“(…) Nesse sentido, a Solução de Consulta nº 73, de 2012:

(...)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. 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. (Acórdão 3403.002.717)

Como demonstrado no processo, a recorrente não promoveu a retificação das declarações acima mencionadas e, não comprovou por outros meios documentais a não utilização anterior dos créditos extemporâneos pleiteados.

Assim, entendo não assistir razão à Recorrente em relação aos créditos extemporâneos pleiteados.

Dela, apenas consigo concluir, sem dúvida, que, para o colegiado: a) Existe direito ao creditamento extemporâneo; b) Para usufruí-lo, como regra, NÃO se dispensa a retificação do DACON e da DCTF;

Ao final, restou considerado haver divergência de entendimentos, qual seja, para o Colegiado do **recorrido** é imperioso que o requerente comprove não apenas a validade do crédito, mas também que ele não já foi utilizado anteriormente, o que, ordinariamente, se faz pela retificação das declarações DACTON e DCTF. Já para a 3ª Turma da CSRF (**paradigmas**) bastaria que o postulante comprovasse a legitimidade do crédito vindicado, cabendo à Administração (supondo) a eventual demonstração de uso em duplicidade.

Posto isto, com os fundamentos contidos no Despacho em Agravo – CSRF / 3ª Turma, de 07/12/2020, exarado pela Presidente da CSRF às fls. 531/543, ACOLHEU o Agravo e **deu seguimento** ao Recurso Especial unicamente em relação à matéria "2. **direito ao aproveitamento extemporâneo de créditos das contribuições sociais não cumulativas**".

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Regularmente notificada do Acórdão nº 3302-008.837, de 29/07/2020, do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte que foi dado seguimento (via Agravo), a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 545/555, requerendo que seja negado provimento o Recurso Especial interposto, mantendo-se a decisão recorrida com fundamento nas razões expendidas nessas contrarrazões.

Alega que, "(...) A apuração de tais valores se dá justamente por meio das declarações fiscais do contribuinte (IN SRF 384/2004, que instituiu a DACTON). Assim, ausente a prévia apuração do montante a ser aproveitado, mediante a devida retificação da DCTF e DACTON, não se pode ter como certa a dedução de tais créditos extemporâneos pelo contribuinte. Até porque, é mediante os acertos promovidos que a autoridade fiscal pode identificar eventuais duplicidades no uso/apuração dos créditos".

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade conforme consta do Despacho em Agravo – CSRF / 3ª Turma, de 07/12/2020, exarado pela Presidente da CSRF às fls. 531/543, relativamente à matéria "2. Direito ao aproveitamento “extemporâneo” de créditos das Contribuições sociais não cumulativas”, com os quais concordo com os fundamentos e adoto-os para o presente voto.

Portanto, no meu sentir, a divergência resta configurada nesta matéria e, portanto, conheço do Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia sobre “**o direito ao aproveitamento “extemporâneo” de créditos das Contribuições sociais (PIS e COFINS) não cumulativas**”.

Conforme relatado, o Contribuinte fez uso de créditos extemporâneos de PIS e da COFINS não-cumulativos, sem a necessária retificação da DCTF e da DACON. Confira-se trecho extraído do voto na decisão DRJ (fl. 261):

“Neste caso seria necessário retificar o DACON relativo ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração. A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os DACON”.

No Acórdão recorrido, a Turma também entendeu que 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.

Em sede de Recurso Especial, o Contribuinte defende a possibilidade de aproveitamento desses créditos extemporâneos.

No entanto, entendo que a autorização de aproveitamento de créditos extemporâneos da COFINS não cumulativa, só seria permitido se o contribuinte tivesse retificado suas Declarações (DACON e DCTF) relativas aos períodos de apuração originários dos créditos, conforme passo a explicar.

Esta matéria, já foi objeto de recente discussão por esta 3ª Turma ao julgar o PAF nº 10580.731563/2013-46, que registra meu posicionamento e desta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme decisão consubstanciada no **Acórdão nº 9303-010.080**, de 23/01/2020, sendo designado para redigir o Voto Vencedor o *Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal*, a qual me filio e as adoto como fundamentos para decidir, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784, de 1999, por se tratar de matéria idêntica:

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

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

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

(…).

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

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

(...).

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

(...);

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

(...).

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

(...).

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

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

(...).

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

(...).

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

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

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

(...).

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

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

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

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

(...).

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

(...).

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

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

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

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

O instrumento legal para se apurar os créditos da contribuição é o Dacon mensal que deve ser preenchido e transmitido a RFB pelo contribuinte. Já a IN SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, assim dispõe:

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

§1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores. (...) § 4º A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora.
(...).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Apenas para ilustrar alguma dessas dificuldade, há que relembrar que, dependendo da destinação dos produtos, os créditos terão aplicação diversa (dedução da contribuição, compensação ou ressarcimento), apurados com base em parâmetros diversos (mensal ou trimestral)”.
Por fim, também registro o raciocínio empreendido pelo ilustre *ex-conselheiro José Fernandes do Nascimento* proferido no Acórdão nº 3302-004.156, de 22/05/2017:

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

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

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

Conclusão

Diante do acima exposto, voto por **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, para manter as glosas decorrentes pela impossibilidade de apuração de créditos extemporâneos de COFINS, quando o contribuinte não tenha retificado previamente suas Declarações (DAFON).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos