



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13005.906178/2011-29
ACÓRDÃO	3102-002.840 – 3 ^a SEÇÃO/1 ^a CÂMARA/2 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TRIBAC TABACOS DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO. NECESSIDADE DE CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

O aproveitamento dos créditos extemporâneos está condicionado ao cumprimento das respectivas obrigações acessórias.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso, nos termos do voto divergente apresentado pelo conselheiro Fábio Kirzner Ejchel. Vencidos os Conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (relator), Joana Maria de Oliveira Guimarães e Karoline Marchiori de Assis que davam provimento. Votou pelas conclusões com o voto divergente o conselheiro Pedro Sousa Bispo, nos termos da declaração de voto apresentada.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Assinado Digitalmente

Fabio Kirzner Ejchel – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Jorge Luis Cabral, Karoline Marchiori de Assis, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP):

Trata-se de crédito Cofins Não Cumulativo - Exportação, apurado no regime não-cumulativo exportação relativo ao 2º trimestre de 2008. A ação fiscal examinou o pedido de ressarcimento nº 13913.62374.300708.1.1.09-1751, no valor de R\$49.175,34, transmitido em 10/03/2008.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Santa Cruz do Sul/RS proferiu o Despacho Decisório nº 491 - DRF/SCS/SAORT, de 3 de dezembro de 2014 (fls. 130/131), com base no PARECER DRF/SCS/SAFIS Nº 047/2014 (Fls.76/78). O qual decidiu:

- *NÃO RECONHECER o direito da interessada ao ressarcimento de créditos da Cofins Não-Cumulativa - Exportação do 2º trimestre de 2008;*
- *INDEFERIR o pedido de ressarcimento apresentado no PER/DCOMP nº 13913.62374.300708.1.1.09-1751 (fls. 2-4);*
- *ADMITIR o pedido de cancelamento nº 00112.13670.021209.1.8.09-0608, cancelando o PER/DCOMP nº 17521.75644.220808.1.3.09-0630 (Declaração de compensação);*
- *ADMITIR a DCOMP retificadora nº 23823.59313.090610.1.7.09-1007, cancelando a Dcomp original nº 36543.34065.290808.1.3.09-0937 e a Dcomp retificadora nº 09361.22900.170210.1.7.09-5644;*
- *NÃO HOMOLOGAR as compensações declaradas na Dcomp original nº 19510.96274.200110.1.3.09-1301 e na Dcomp retificadora nº 23823.59313.090610.1.7.09-1007.*

No PARECER DRF/SCS/SAFIS Nº 047/2014 (Fls.76/78) a autoridade fiscal, após narrar os procedimentos de fiscalização, expõe as razões que fundamentaram a decisão e indica os itens glosados. Vide os principais pontos:

Mês Dacon	Período das operações	Ficha DACON	Linha	Rubrica	Valor Crédito (R\$)
06/2008	07/2007 a 06/2008	16A	21	Outros créditos a descontar	49.175,34

Os créditos de PIS/COFINS demonstrados na tabela acima são glosados pelo AFRFB em razão de se tratarem de créditos extemporâneos (créditos relativos a períodos

de apuração anteriores ao período de apuração dos DACON em que foram informados.

Com efeito, no âmbito das contribuições sociais apuradas pelo regime não-cumulativo, exige-se a segregação dos créditos por períodos de apuração devido ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de ressarcimento 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 ressarcimento.

Desta forma, como a apuração dos créditos passíveis de ressarcimento depende da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do próprio período de apuração, inevitável é que o reconhecimento do direito creditório deva se dar por período de apuração.

Assim, é determinante da impossibilidade de análise do direito creditório destes créditos extemporâneos, o fato de não constarem no presente pedido de ressarcimento elementos essenciais à apuração do saldo ressarcível relativo aos créditos de períodos anteriores, tais como os demais créditos e débitos dos respectivos períodos, bem como a proporção mensal entre as receitas de exportação e as receitas totais do contribuinte, necessários à apuração do saldo de PIS/COFINS exportação, mês a mês, para determinação exata dos reais valores ressarcíveis.

...

Conforme demonstrado na tabela acima, os meses de aquisição dos bens e serviços cujos valores compuseram a base de cálculo dos créditos do contribuinte abrangem o período de julho/2007 a junho/2008. Entretanto, o contribuinte informou todo o crédito consolidado no Dacon do mês de junho/2008, procedimento que não encontra amparo na legislação aplicável, conforme demonstrado no presente tópico.

Ademais, o §2º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 e o §2º do art. 5º da Lei nº 10.637/2002 prevêem o ressarcimento de COFINS e de PIS, respectivamente, apenas no caso da pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º (dedução do PIS/COFINS devidos no mês e/ou compensação com outros tributos devidos no mês). Ao final dos citados dispositivos, assevera que deverá ser observada a legislação específica aplicável à matéria.

Neste sentido, o §3º do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº600/2005, vigente à época de transmissão do Pedido de Ressarcimento ora analisado, determina que cada pedido de ressarcimento deverá (I) referir-se a um único trimestre-calendário e (II) ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre-calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação.

Assim, serão preliminarmente glosados os créditos relacionados no presente item, em razão da impossibilidade de que componham saldo ressarcível em períodos diversos dos de sua respectiva apuração autorizada por lei.

Ressalte-se que os créditos são aqui glosados em sede de análise preliminar, não tendo sido objeto da mesma a análise de mérito do direito creditório requerido.

Cientificada do despacho decisório em 09/12/2014, conforme Aviso de Recebimento – AR à fl. 138, a interessada apresentou a Manifestação de Inconformidade em 16/12/2014, fls. 140/152, argumentando, em seus principais pontos:

Como visto, em síntese a glosa baseia-se em suposta (i) ausência de elementos essenciais para análise dos créditos e, na (ii) necessidade de confinamento de apuração no mês correspondente.

A ausência de elementos essenciais para análise dos créditos não se sustenta pelo que consta no próprio Relatório e Tabela no mesmo reproduzido, a saber:

...

Ora, como a Fiscalização pode reclamar da ausência de elementos essenciais se no seu próprio Relatório e Planilha apresentada pelo contribuinte indicam mês a mês a Linha lançada, a DACON, o valor e a origem do crédito realizado. Ademais, pode a autoridade, por Termo de Intimação Fiscal, como ocorreu no caso presente, pedir os esclarecimentos necessários para validação ou não do crédito.

Quanto a necessidade de confinamento como óbice do crédito extemporâneo este igualmente não se sustenta pelos seguintes argumentos:

...

(f) Em complemento a tudo o que foi mencionado, destacamos que a legislação tributária prevê para as pessoas jurídicas a tomada de créditos de PIS e COFINS como opção (o disposto no caput do artigo 3º das Leis 10.637/02 - PIS - e 10.833/03 -COFINS - menciona "poderá descontar créditos" e não "deverá descontar créditos"), o que nos permite concluir que esses créditos podem ser registrados no mês da realização do custo ou despesa ou em período de apuração subsequente, desde que respeitado o prazo de prescrição estabelecido na legislação tributária.

(g) Sobre esse assunto, os artigos nº 168 e 150 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelecem que o prazo prescricional do crédito tributário é de cinco anos. Nesse tocante, todos os créditos extemporâneos do PIS e de COFINS apropriados pela empresa respeitaram o referido prazo prescricional para fins de apropriação nos registros fiscais.

(h) No caso da glosa efetuada, a fiscalização se limitou a alegar, dentre outras afirmações totalmente descabidas, que os créditos passíveis de ressarcimento dependem da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração, motivo pelo qual desconsiderou o direito creditório quanto aos créditos extemporâneos.

(i) Em primeiro lugar, como antes demonstrado, a apropriação fiscal de créditos de PIS e COFINS extemporâneos encontra previsão expressa na legislação tributária.

(j) Em segundo lugar, a apropriação de créditos de PIS e COFINS em período subsequente, ou seja, de forma extemporânea, além de previsto na legislação fiscal, não traz qualquer prejuízo à Receita Federal do Brasil, uma vez que implica no recolhimento a maior de PIS e COFINS em período de apuração anterior ou em pedido de ressarcimento sem qualquer atualização em período posterior.

(k) Em resumo, a glosa de créditos de PIS e COFINS pela simples razão de terem sido apropriados de forma extemporânea, como no presente caso, é totalmente descabida porque ao invés de ter desfavorecido a Receita Federal do Brasil, trouxe de fato um favorecimento como antes mencionado.

...

Por fim, ressalve-se que a Fiscalização não fez qualquer restrição quanto a natureza dos créditos extemporâneos realizados pelo contribuinte, ou seja, o "tipo de crédito" (redação constante no Relatório Fiscal) transcrito pelo Relatório não foi óbice a glosa, logo, nada a que se discutir que não a ausência de elementos essenciais para análise dos créditos e confirmamento de apuração no mês correspondente, já acima impugnadas.

...

III. EXPORTAÇÃO E DESPESAS SUPORTADAS

Como visto, não questionado o mérito ou gênese dos créditos mas sim somente sua suporta extemporaneidade. Assim, mesmo que desnecessário discorrer sobre os referidos créditos, a manifestante reitera que exporta produtos rurais beneficiados que adquire no Brasil, sendo que suporta fretes terrestres até o porto de embarque e certos fretes internacionais, bem como despesas com etiquetas e armazenagem.

A apropriação de crédito de PIS e COFINS sobre frete até o porto de destino suportados pelo vendedor, no período em questão estava devidamente prevista no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, bem como da Lei nº 10.833/03. Já o frete internacional suportado pelo vendedor foi instituído no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/03, combinado com o art. 15.

Já o inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03 dão previsão para tomada de crédito dos bens e serviços utilizados como insumos. As etiquetas enquadram-se exatamente neste conceito, e como se sabe a etiquetagem feita no produto com destino a exportação.

As despesas com armazenagem geram a possibilidade de créditos de PIS e COFINS nos termos do inciso IX, do art. 3º das Leis acima referidas.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP), por meio do Acórdão nº 16-84.923, de 29 de novembro de 2018, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ATENDIMENTO AO REGIME DA COMPETÊNCIA CONTÁBIL. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

O aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições não cumulativas, do PIS/Pasep e da Cofins, deve seguir o regime da competência contábil, ou seja,

deve ser realizado nas competências (períodos de apuração) relativas aos fatos que lhes deram causa, havendo a necessidade de se realizar a retificação das obrigações acessórias (Dacon, DCTF e EFD-Contribuições) correspondentes.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A recorrente TRIBAC TABACOS DO BRASIL LTDA. interpôs Recurso Voluntário, requerendo que “[...] seja recebido o presente RECURSO ORDINÁRIO e que o mesmo seja julgado PROCEDENTE, por ser imprópria qualquer condição para o aproveitamento de créditos extemporâneos”.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

1 DA APROPRIAÇÃO E APROVEITAMENTO DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO

Conforme supra relatado, o v. acórdão recorrido manifestou o entendimento de que “os contribuintes até podem utilizar os créditos de forma extemporânea (ou seja, em outro momento posterior que não seja o da apuração), mas esses créditos, necessariamente, devem ser apurados (escriturados/registrados) nos períodos de suas competências”.

Por sua vez, em seu Recurso Voluntário, a recorrente menciona o artigo 3º, §4º, da Lei nº 10.833/03, o artigo 15, §2º da Lei nº 10.865/03, o artigo 27 da Instrução Normativa nº 1.300/12, o Registro 1501 do Manual do SPED – Guia EFD Contribuições, e jurisprudência deste e. CARF, para defender que, desde que respeitado o prazo prescricional, pode ser aproveitado o crédito nos meses seguintes, sem necessidade prévia de retificação da DCTF e do DACON.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Isto porque o §4º, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03 e o §2º, do artigo 15, da Lei nº 10.865/03 expressamente autorizam que “[o] crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, sendo certo que o exercício de tal direito não pode ser inviabilizado em razão do descumprimento de deveres instrumentais e formais – no caso, a não retificação dos DACONs e das DCTFs.

Em respeito ao comando legal, entende-se que não pode a autoridade fiscal negar o direito ao crédito por decorrência de vícios em deveres instrumentais e formais, quer sejam, DCTF, DACON/actual 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.

Não me parece razoável que, após a contribuinte demonstrar a apuração do crédito em período posterior, requerendo o seu aproveitamento extemporâneo, dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado, este lhe seja negado sob a justificativa de não ter sido retificada previamente um dever de caráter declaratório, e não constitutivo.

Por pertinente, merece referência também o Registro 1501 do Manual do SPED – guia EFD Contribuições, que, ao tratar da apuração de crédito extemporâneo, indica que o crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito, *ex vi*:

REGISTRO 1501: APURAÇÃO DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO [...] Crédito extemporâneo é aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado.

O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 2010, a PJ deverá detalhar suas operações através deste registro."

Não se desconhece que o presente tema ainda é bastante controvertido neste e. Conselho, mas a posição ora adotada encontra respaldo em diversos julgados deste e. CARF, dos quais cito, a título exemplificativo, os seguintes:

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. PREVISÃO LEGAL. POSSIBILIDADE.

A lei assegura o direito de aproveitamento de créditos de períodos anteriores nos meses subsequentes, mas desde que comprovada a sua não utilização anterior, observados os demais requisitos legais.

(Processo nº 11080.720481/2011-16; Acórdão nº 3201-010.950; Relator Conselheiro Hélcio Lafeta Reis; sessão de 24/08/2023)

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 nº 10.637/2002, 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.

(Processo nº 13896.721356/2015-80; Acórdão nº 9303-012.977; Redatora Designada Conselheira Tatiana Midori Migiyama; sessão de 15/03/2022)

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de “Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração. Também a EFD PIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins).

(Processo nº 13884.902378/2012-35; Acórdão nº 9303-006.248; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 25/01/2018)

Diante disto, considerando o entendimento de que os créditos extemporâneos podem ser utilizados, ainda que sem a retificação das obrigações acessórias (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, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para anular o Despacho Decisório nº 483 - DRF/SCS/SAORT, de 27 de novembro de 2014, determinando a apreciação da legitimidade do direito creditório pleiteado, com base nos critérios ora indicados.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para dar-lhe provimento, a fim de anular o Despacho Decisório nº 483 - DRF/SCS/SAORT, de 27 de novembro de 2014, determinando a apreciação da legitimidade do direito creditório pleiteado, com base nos critérios indicados no presente voto.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Fábio Kirzner Ejchel**, redator designado

Em que pesem os argumentos trazidos pelo relator, tenho um entendimento divergente.

A lide trata de créditos extemporâneos e, mais especificamente, da possibilidade ou não de aproveitamento de tais créditos sem que tenha havido a prévia retificação de obrigações acessórias correspondentes.

A recorrente, em seu recurso, limita-se a alegar que pode aproveitar os créditos extemporâneos mesmo sem a retificação das obrigações acessórias.

Pois bem: a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manifestou-se explicitamente e por unanimidade de votos sobre o tema em sessão muito recente (18/07/24) no sentido de que tal retificação é necessária, conforme descrito abaixo:

Processo nº	10410.721937/2011-13
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	9303-015.597 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de	18 de julho de 2024
Recorrente	COMPANHIA AÇUCAREIRA CENTRAL SUMAUMA - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

COFINS. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração extemporânea de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, a exemplo do DACON, para que os registros permitam controle da fruição dos créditos sem duplicidades ou incongruências em relação aos controles/registros contábeis e fiscais do contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA. MESMAS RAZÕES DE DECIDIR.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep as mesmas razões de decidir empregadas em relação à Cofins, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Adoto como razões de decidir trechos do voto no qual se baseou o acórdão acima, de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan:

É inegável que, como apontou o contribuinte, nos termos do art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que disciplina a utilização do crédito, permite-se que o crédito já apurado em um determinado mês, e não utilizado, possa ser aproveitado em meses posteriores, no entanto, há procedimento para tal aproveitamento, destinado a permitir a convicção do fisco e do próprio

contribuinte de que a contabilidade e os registros são fidedignos, impedindo inconsistências, como a tomada do mesmo crédito por mais de uma vez.

Assim, não se questiona a possibilidade de, em tese, aproveitar-se crédito extemporâneo, mas simplesmente o seu aproveitamento fora das regras procedimentais de controle estabelecidas, entre elas a retificação das declarações que passam a estar incorretas com a tomada extemporânea do crédito.

A apuração de tais valores, a título de crédito, deriva justamente das declarações fiscais do contribuinte, como a introduzida pela IN SRF nº 384/2004, que instituiu o DACON. E, ausente a prévia apuração do montante a ser aproveitado, mediante a devida retificação do DACON, não se pode ter como líquida e certa a dedução de tais créditos extemporâneos em outros períodos pelo contribuinte. A possibilidade de tomada de créditos extemporâneos à margem do sistema procedural de controle implementado, de forma eletrônica e automatizada, ocasionaria retrocesso ao tempo em que a RFB, para verificar determinado crédito, e de que não teria sido tomado em duplicidade, teria que manualmente apurar a cada período todas as tomadas de crédito, o que não se considera producente nem recomendável.

Portanto, 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 da COFINS devem ser apurados mensalmente e deduzidos do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal, e 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 à Administração Tributária (RFB) pelo contribuinte. Sobre o tema, a IN SRF nº 590/2005, 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. (...)". (negrito nosso)

É importante destacar que as exigências impostas pelas IN SRF possuem suporte no art. 92 da Lei nº 10.833/2003 que atribuiu à RFB a regulamentação da operacionalização dos aproveitamentos desses créditos.

Portanto, a apuração extemporânea de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial o DACON, vez que tal demonstrativo espelha os controles contábeis e fiscais da empresa, que devem ser internamente consistentes.

Nesse sentido, existem precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Abaixo, um deles, de 2022:

Processo: 5018482-73.2021.4.04.7000-PR

Data da Decisão: 13/07/2022

Relator LEANDRO PAULSEN:

(...)

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 ser-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.**

(...)

Dispositivo.

Ante o exposto, voto por dar provimento à apelação da União e parcial provimento à remessa necessária a fim de reconhecer a necessidade da prévia retificação do DACON/EFD-SPED e da DCTF para que os créditos de PIS e de COFINS sejam aproveitados extemporaneamente. (negritos nossos)

Também nesse sentido, precedente do STJ no REsp nº 1.631.036-CE, Relator Ministro Sérgio Kukina, publicado em 21/10/2021:

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.

(...)

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.

(...)

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. (negritos nossos)

Conclusão

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Pedro Sousa Bispo

Com a devida vênia, tive que seguir o bem elaborado voto divergente pelas conclusões pelas razões que passo a expor.

Este tópico, em suma, trata da possibilidade de se apropriar créditos extemporaneamente, ou seja, como se deu no presente caso, os créditos de trimestres anteriores (aneiro/2004 a junho/2007) foram apropriados em período posterior (dezembro/2007).

No que concerne aos créditos extemporâneos, a legislação das contribuições nos §§4º dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 previu a possibilidade do contribuinte descontar nos meses subsequentes eventuais créditos oriundos de meses anteriores, nos seguintes termos:

Art. 3º (...)

(...)

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

(negrito nosso)

As turmas do CARF têm entendido que, além da forma indicada pela Receita Federal, no sentido da correção de erros na apuração da contribuição, por meio da realização de retificação do DACON, com a consequente apuração de contribuição paga a maior, se houver, ou alteração do saldo do trimestre a ser repassado para o trimestre seguinte, existe outra possibilidade aceita, sem a necessidade de retificação desses demonstrativos, desde que a empresa comprove, por meio de documentação hábil, a existência do crédito e o não aproveitamento anterior do mesmo (entre o mês da aquisição do bem ou serviço e o mês de aproveitamento extemporâneo), assegurando-se, dessa forma, a não ocorrência do duplo aproveitamento de créditos pelo contribuinte.

Nesse sentido, em outras oportunidades as turmas do CARF já se pronunciaram sobre esse tema, dos quais destacam-se os trechos dos votos dos Conselheiros Alexandre Kern e Rosaldo Trevisan, admitindo a relevância da formalidade de retificação das declarações e demonstrativos desde que demonstrada pela interessada a ausência de utilização do crédito extemporâneo em outros períodos:

Processo nº 12585.720420/201122

Acórdão nº 3402002.603

4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 28 de janeiro de 2015

Relator: Alexandre Kern

(...)

Aproveitamento de Créditos Extemporâneos

(...)

A matéria, no entanto, já tem entendimento em sentido contrário, plasmado, por exemplo, no Acórdão nº 3403002.717, de 29 de janeiro de 2014(Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime), em que quedou assente a necessidade de que este documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. Admite-se a possibilidade de relevar formalidade de retificação das declarações desde que demonstrada conclusiva e irrefutavelmente, a ausência de utilização do crédito extemporaneamente registrado. De se reconhecer, no entanto, que a retificação das declarações é extremamente mais simples.

Assim, omitindo-se em proceder à prévia retificação do Dacon respectivo e sem fazer prova cabal de que não aproveitou o crédito anacrônico, deve-se manter a glosa.

(...)

Processo nº 10380.733020/201158

Acórdão nº 3403002.717

4^a Câmara / 3^a Turma Ordinária

Sessão de 29 de janeiro de 2014

Relator: Rosaldo Trevisan

(...)

Cabe destacar de início, que, por óbvio, a ausência de retificação a que se refere o fisco, é referente aos períodos anteriores, pois o que se busca é evitar o aproveitamento indevido, ou até em duplicidade. As retificações, como destaca o fisco, trazem uma série de consequências tributárias, no sentido de regularizar o aproveitamento e torna-lo inequívoco.

Quanto à afirmação de que a recorrente cumpriu em demonstrar a ausência de utilização anterior dos referidos créditos, indicando genericamente todos os documentos entregues à fiscalização e/ou acostados na impugnação, não logra instaurar apresentar elementos concretos que ao menos instaurem dúvida no julgador, demandando diligência ou perícia. Aliás, a perícia solicitada ao final do recurso voluntário considera-se não formulada pela ausência dos requisitos do art. 16, IV do Decreto nº 70.235/1972, na forma do § 1º do mesmo artigo.

No mais, acorda-se com o julgador de piso sobre a necessidade de que este documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. E, ainda que se relevasse a formalidade de retificação das declarações, não restou no presente processo demonstrada

conclusivamente, como exposto, ausência de utilização anterior dos referidos créditos.

Sobre a afirmação de que a autuação "funda seu entendimento tão somente em uma solução de consulta, formulada por outro contribuinte", é de se reiterar de que forma o fisco utilizou soluções de consulta na autuação (fl. 35 do Termo de Verificação Fiscal):

O segundo requisito diz respeito à necessária retificação, em todos os períodos pertinentes, de todas as declarações (DACONs, DCTFs e DIPJs) cujos valores são alterados pelo recálculo e refazimento da apropriação de créditos de PIS e COFINS. Isto porque este procedimento implica também o recálculo de todos os tributos devidos em cada período de apuração, especialmente o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

É que na sistemática da não cumulatividade, qualquer apropriação de créditos de PIS e de COFINS, resulta, necessariamente na redução, em cada período de apuração, de custos ou despesas incorridas e, por consequência, na elevação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Há diversas soluções de consulta no âmbito da RFB, que exprimem o entendimento acima, dentre elas citaremos a Solução de Consulta no 14 SRRF/6aRF/DISIT, de 17/02/2011, a Solução de Consulta no 335 SRRF/9aRF/DISIT, de 28/11/2008, e a Solução de Consulta no 40 SRRF/9aRF/DISIT, de 13/02/2009.

Assim, patente que as soluções de consulta não são (e sequer constam nº campo correspondente) a fundamentação da autuação.

(...)

Em adição ao que a DRJ estabelece, agregamos somente a possibilidade de, na ausência das retificações, haver comprovação inequívoca do alegado por outros meios, o que não se visualiza no caso dos presentes autos. É de se reconhecer, contudo, que extremamente mais simples é a retificação das declarações.

(...)

No caso concreto, percebe-se que a Recorrente não promoveu a retificação da DACON, tampouco trouxe aos autos comprovação inequívoca de que não aproveitou os referidos créditos extemporâneos em períodos anteriores à utilização, conforme se pode conferir nos autos.

Dessa forma, entendo que não consta nos autos prova hábil para se assegurar que o crédito extemporâneo pleiteado não tenha sido utilizado em duplicidade. Como se sabe, é entendimento pacificado neste Colegiado que cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, conforme consignado no Código de Processo Civil (CPC/2015, art. 373, I), vigente à época, e adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária:

Art.373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de restituição ser do contribuinte, cabendo à Fiscalização a verificação da certeza e liquidez de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada. O art. 65 da revogada IN RFB nº 900/2008 esclarecia:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Ressalte-se que normas de semelhante teor constam em legislação antecedente, conforme IN SRF 210, de 01/10/2002, IN SRF 460 de 18/10/2004, IN SRF 600 de 28/12/2005.

No caso concreto, entendo que a Empresa não cumpriu com a sua obrigação de comprovar o direito creditório pleiteado por meio de documentação hábil e suficiente.

Em consequência, deve ser mantida a decisão recorrida quanto aos créditos extemporâneos.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo