



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720812/2013-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.291 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de dezembro de 2023
Recorrente SOCIEDADE MICHELIN DE PARTICIPAÇÕES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 30/04/2011

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, em especial no caso de pedido de restituição decorrente de contribuição recolhida indevidamente.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS, APROVEITAMENTO. PERÍODO SUBSEQUENTE. IMPOSSIBILIDADE. NÃO COMPROVAÇÃO DO APROVEITAMENTO EM PERÍODOS ANTERIORES.

Não é permitido o aproveitamento do crédito em períodos subsequentes, de forma extemporânea, se não for devidamente comprovado pelo Contribuinte o seu não aproveitamento em outros períodos de apuração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Marina Righi Rodrigues Lara, Alexandre Freitas Costa e Cynthia Elena de Campos (relatora), que davam provimento ao recurso para afastar a glosa sobre os créditos extemporâneos aproveitados pela Recorrente, devendo a Unidade de Origem proceder à apuração do valor do direito creditório por ocasião da liquidação da decisão. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Sousa Bispo. Nos termos do Art. 58, § 5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Wilson Antonio de Souza Corrêa não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pelo conselheiro Alexandre Freitas Costa na sessão de junho de 2023.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Luis Cabral, Alexandre Freitas Costa, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, substituído pelo conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 02-78.001, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade e não reconheceu o direito creditório, conforme Ementa abaixo reproduzida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 30/04/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. IMPOSSIBILIDADE DE MESCLA DE CRÉDITOS DE PERÍODOS DIFERENTES EM UM MESMO MÊS. OBEDIÊNCIA AO REGIME DE COMPETÊNCIA. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF.

Não se pode registrar no DACON créditos de períodos diferentes em um mesmo mês. O aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições não cumulativas do PIS/Pasep e da Cofins deve seguir o regime de competência contábil, ou seja, deve ser realizado nas competências (períodos de apuração) relativas aos fatos que lhes deram causa. Há ainda a necessidade de se realizar a entrega dos respectivos DACON e DCTF retificadores, mês a mês.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, reproduzo parcialmente o relatório da decisão de primeira instância:

Trata-se da declaração de compensação (Dcomp) nº 15122.45103.201011.1.3.04-0542 que cuida da compensação de suposto indébito de Cofins não cumulativa (código 5856), referente ao período de março de 2011, no valor original de R\$ 1.255.660,30.

À Dcomp 15122.45103.201011.1.3.04-0542 estão vinculadas as Dcomp 42465.75216.311011.1.3.04-7449 e 08049.39996.111111.1.3.04-5393.

I - Do Despacho Decisório

Por sua didática, transcreve-se parte do relatório dos fatos do Despacho Decisório.

Na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF entregue (fl. 22), a contribuinte informou, para o período, Cofins (cód. 5856) no montante de R\$ 1.255.660,30. Já nos respectivos Demonstrativos de Apuração das Contribuições a contribuinte informou inicialmente Cofins a pagar de R\$ 1.269.029,14 (conforme

DACON original de 02/05/2011 - ND: 0000200201104435522 – fls. 23/56) reduzindo posteriormente para zero, conforme DACON retificado em 25/10/2012 (ND: 0000200201202188400 – fls. 57/90). A fim de instruir o presente processo, a interessada foi intimada (fls. 91/94) a prestar os seguintes esclarecimentos:

- 1. Justificar a redução da Cofins a pagar em março de 2011, de R\$ 1.269.029,14 (conforme DACON original de 02/05/2011 - ND: 0000200201104435522) para zero (conforme DACON retificado em 25/10/2012 - Normal ND: 0000200201202188400);*
- 2. Apresentar resumo do objeto e do andamento de eventuais ações judiciais, envolvendo o mencionado tributo, da qual a empresa tenha sido parte e que repercutem no presente direito creditório;*
- 3. Em relação à Linha 21 da ficha 16A (Outros créditos a descontar) do citado DACON retificador referente a março de 2011, apresentar esclarecimentos sobre a natureza de tais valores e memória de cálculo relativa à apuração dos correspondentes créditos.*

Após solicitar prorrogação de prazo (fls. 95/102 - Observação: arquivo digital anexado ao documento PDF inserido no e-processo), a empresa apresentou resposta às indagações do Fisco (fls. 103/104 - Observação: arquivo digital anexado ao documento PDF inserido no e-processo), informando respectivamente o seguinte:

Resposta do item 1 – “A supracitada redução do saldo credor da DACON decorre da apuração de créditos extemporâneos sobre insumos referentes ao período de Julho de 2006 à Março de 2011, sem o acréscimo da Taxa SELIC”.

Resposta do item 2 – “Informamos que não tramitam ações judiciais envolvendo o mencionado tributo que repercute no presente direito creditório”.

Resposta do item 3 – “A natureza de tais valores tem origem em pagamentos efetuados à título de COFINS sobre insumos, como por exemplo manutenção de máquinas e equipamentos, aluguéis e estudos e pesquisas para desenvolvimento de novos produtos, sendo a redução de R\$ 1.269.029,14 correspondente à parcela do montante integral de créditos, que foram utilizados sem o acréscimo da taxa SELIC”.

Na fundamentação, a fiscalização afirma o que se segue:

- O contribuinte incluiu valores a título de “outros créditos a descontar” na linha 21 da ficha 16A do DACON retificador do mês de março de 2011. Depois de intimado, o contribuinte asseverou que tais créditos seriam oriundos de apuração extemporânea dos meses de julho de 2006 a março de 2011.
- Afirma ainda que há entendimento pacífico sobre a forma de apuração de créditos extemporâneos: devem ser registrados no mês em que ocorrerem, de forma a evitar a mescla de créditos de um período em outro, nos termos do art. 3º, §§1º e 4º da Lei 10833/2003.
- O interessado deveria ter apresentado DACON retificador para todos os períodos em que apurou créditos, se fosse o caso, a fim de trazer ao presente os efeitos dessas retificações.
- A retificação do DACON efetuada pelo interessado não possui amparo legal e deve ser desconsiderada. Portanto, os débitos informados pelo contribuinte são efetivamente devidos.

Assim, a fiscalização decide pela não homologação da Dcomp 15122.45103.201011.1.3.04-0542 e suas vinculadas, as Dcomp

42465.75216.311011.1.3.04-7449 e 08049.39996.111111.1.3.04-5393, bem como a cobrança dos débitos relacionados nessas declarações.

II - Da manifestação de inconformidade

Cientificado do despacho decisório em 08/07/2013, o contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade em 07/08/2013, alegando, em síntese, que:

- Em março de 2011, a empresa estimou recolhimento de R\$ 1.269.029,16 a título de Cofins, conforme declarado em DCTF, e efetuou o recolhimento da importância através de Darf.
- Posteriormente, ainda no ano calendário de 2011, o contribuinte constatou que possuía créditos tributários superiores aos informados no DACTON original de março de 2011.
- Tais créditos, apurados extemporaneamente, seriam decorrentes da aquisição de insumos para a produção e desenvolvimento dos produtos comercializados pela empresa no período de julho de 2006 a março de 2011.
- Afirma ainda que, mesmo não apurando o crédito no respectivo mês de competência, o contribuinte poderá apurá-lo nos meses subsequentes, dentro do prazo prescricional de cinco anos.
- Aduz o contribuinte que a *“utilização a destempo do crédito caracteriza crédito extemporâneo. Em outras palavras, a apuração extemporânea se consubstancia no aproveitamento de crédito fora do prazo estabelecido na legislação de regência, ou seja, corresponde a fato gerador de crédito que foi escriturado em período posterior ao de referência do crédito.”*
- O aproveitamento de crédito extemporâneo estaria respaldado pelo §4º do art. 3º da Lei 10637/02 e Lei 10833/03, de modo que, mesmo não sendo aproveitado no mês de apuração, poderá sê-lo em meses subsequentes, até o limite do prazo prescricional de cinco anos.
- Por fim, considerando que o contribuinte apurou créditos extemporâneos de Cofins não cumulativa e os registrou em DACTON retificador; que tais créditos não teriam sido atingidos pela prescrição; e que recolheu contribuição indevida para o período mediante Darf, solicita que seu direito creditório seja reconhecido e que o lançamento realizado seja desconstituído.
- Solicita, por fim, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em litígio.

A Contribuinte foi intimada do v. acórdão de primeira instância pela via eletrônica em 07/11/2018 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 306), apresentando o Recurso Voluntário em 05/12/2018 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 308), pelo qual pediu a reforma do Acórdão nº 02-78.001 e a improcedência do Despacho Decisório nº 148/2013, com a desconstituição do lançamento.

Apresentado o recurso, o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Mérito

Conforme relatório, após recolher o valor de R\$ 1.255.660,30 (um milhão duzentos e cinquenta e cinco mil seiscientos e sessenta reais e trinta centavos) a título de COFINS, a Contribuinte apurou extemporaneamente a existência de créditos em valores superiores àqueles informados no DACON, decorrentes da aquisição de insumos para a produção e desenvolvimento das mercadorias comercializadas durante o lapso temporal compreendido entre julho de 2006 e março de 2011, motivo pelo qual procedeu à retificação e compensação com débitos da mesma Contribuição referente ao período de apuração de março de 2011, incluindo tais valores a título de “outros créditos a descontar” na linha 21 da ficha 16A do DACON retificador.

A DRF de origem não homologou a Dcomp 15122.45103.201011.1.3.04-0542 e suas vinculadas, as Dcomp 42465.75216.311011.1.3.04-7449 e 08049.39996.111111.1.3.04-5393, procedendo à cobrança dos respectivos débitos relacionados, o que fez por entender que a retificação do DACON não possui amparo legal, tendo em vista que os créditos extemporâneos devem ser registrados no mês em que ocorrerem, de forma a evitar a mescla de créditos de um período em outro, nos termos do art. 3º, §§1º e 4º da Lei 10833/2003. Com isso, concluiu que a Contribuinte deveria ter apresentado DACON retificador para todos os períodos em que apurou créditos, se fosse o caso, a fim de trazer ao presente os efeitos dessas retificações.

A DRJ manteve o posicionamento do Despacho Decisório, acrescentando que “*é cabível pleitear o ressarcimento ou proceder à compensação dos referidos créditos, mas apenas se eles forem vinculados a receitas de exportação ou a receitas de venda no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência.*”

Igualmente apontou o ilustre Julgador de Primeira Instância que, na forma prevista pelo artigo 11, §§ 1º e 4º da IN SRF nº 590/2005¹ c/c artigo 14, §§ 1º e 6º da IN SRF nº 940/2010² e

¹ 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.

artigo 10, §§ 1º e 5º da IN SRF nº 1015/2010³, a apuração extemporânea de créditos só será admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os DACTON.

De fato, a demonstração de que o crédito deve estar constituído e não utilizado em períodos anteriores é condição *sine qua non* para aproveitamento de créditos extemporâneos. Todavia, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, bem como demonstrada a inexistência de aproveitamento em outros períodos, não há expressa exigência de prévia retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACTON) e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) para aproveitamento de créditos extemporaneamente.

Argumentou a Recorrente que apurou os créditos extemporâneos dentro do prazo prescricional de 05 (cinco) anos, sendo legítima a utilização de tais créditos como forma de extinção da obrigação tributária relacionada a COFINS da competência de 03/2011, independentemente da retificação das DCTF's e DACTON's dos períodos anteriores, motivo pelo qual pediu o reconhecimento do direito creditório e desconstituído o lançamento realizado em seu desfavor.

Entendo que assiste razão à defesa ao afirmar que o § 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/03⁴ resguarda o direito de o contribuinte aproveitar de forma extemporânea créditos tributários, uma vez que estabelece de maneira clara que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

² Art. 14 . A alteração das informações prestadas em Dacon Mensal ou Semestral será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

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

§ 6º A pessoa jurídica que entregar Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

³ Art. 10. A alteração das informações prestadas em Dacon, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

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

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

⁴ 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.

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

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

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do DACON por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de “Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração.

Também a EFDPIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins).

No r. voto condutor do acórdão em referência, foi destacado que no Ato Declaratório Executivo ADE Cofins nº 20, de 14/03/2012, que revogou o ADE nº 34, de 2010, foi mantida a previsão para os lançamentos de créditos extemporâneos de PIS/COFINS.

Igualmente destaco o v. **Acórdão nº 9303-004.550**, proferido com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006, 01/01/2008 a 31/12/2008

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

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do DACON por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006, 01/01/2008 a 31/12/2008

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

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do DACON por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. (**Acórdão nº 9303-004.550 – PAF: 19515.720869/2012-44**)

No Acórdão da 3ª Turma da CSRF, a Ilustre Conselheira Relatora Vanessa Marini Cecconello fundamentou seu voto condutor com a seguinte conclusão:

O advento da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, não alterou a sistemática determinada pelo §4º, art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e nº 10.833/03, pois limitou-se a dispor que os pedidos de ressarcimentos poderiam ser apurados apenas no encerramento do trimestre, o que não significa que os saldos acumulados anteriormente não poderiam ser incluídos na pretensão de ressarcimento.

Portanto, o ato normativo teve por escopo apenas estabelecer o período mínimo de um trimestre para o contribuinte solicitar o ressarcimento dos créditos acumulados, sem prejudicar os créditos apurados anteriormente a um determinado trimestre.

Destaco, ainda, o v. Acórdão nº 9303-008.635:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/10/2008

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

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do DACON por parte do contribuinte. **(Acórdão nº 9303-008.635 – PAF: 10932.720088/2012-64)**

No julgamento em referência, a Ilustre Conselheira Érika Camargo Autran assim concluiu em seu voto vencedor:

(...) não há necessidade de a contribuinte retificar o DACON antes, para somente após aproveitar os créditos em período seguinte. No curso de uma fiscalização ou diligência, constatado incongruência nos dados do DACON (ou de outra declaração entregue pelos contribuintes, inclusive a DCTF), os cálculos do tributo devido devem ser refeitos de modo a resultar em lançamento de ofício ou em proveito do sujeito passivo. Na hipótese de incongruência favorável ao contribuinte nada impede que a administração tributária adote as providências cabíveis, dispensando-se exigências que podem ser supridas por ato da própria administração. É o que se dá no caso sob análise, já que o processamento do DACON pode ser feito pela RFB. Para tanto basta instituir controles nos sistemas eletrônicos, a registrar a alteração feita.

Não me parece razoável que, após a contribuinte explicar a apuração do crédito em período seguinte e requerer o aproveitamento extemporâneo, dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado este lhe seja negado sob a justificativa de não ter sido retificada previamente uma obrigação acessória.

O fato de o DACON não ter sido retificado há de ser relevado, por não haver dúvida quanto ao crédito correspondente às aquisições das notas fiscais acima mencionadas.

Na linha da interpretação ora adotada, já existe, inclusive, decisão de Superintendência da RFB dizendo da desnecessidade de retificação de DCTF, em hipótese que se afigura semelhante à presente situação. Refiro-me à Solução de Consulta da Disit da 3ª RF nº 35, de 30/08/2005, com o seguinte teor, verbis:

ASSUNTO: Obrigações Acessórias

EMENTA:

COMPENSAÇÃO. DCTF RETIFICADORA. A compensação de créditos tributários declarados como saldos a pagar na DCTF com créditos apurados em eventos supervenientes ao período de apuração daqueles créditos tributários obriga o sujeito passivo à entrega de Declaração de Compensação, sendo desnecessária a entrega de DCTF retificadora que tenha por fim informar a compensação efetuada. DCTF é confissão relativa e que a RFB não pode tê-la como definitiva, omitindo-se de realizar a diligências necessárias à apuração na contabilidade e escrita fiscal.

Pelos fundamentos acima, e levando em conta o § 4º do art. 3º, tanto da Lei nº 10.637/2002 (PIS) quanto da Lei nº 10.833/2003 (Cofins), segundo o qual o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, dou provimento parcial para admitir os créditos relativos às aquisições das notas fiscais de fornecedores anexadas à Manifestação de Inconformidade e aproveitadas no mês seguinte ao de emissão."

A matéria, também, já foi enfrentada pela Terceira Turma da Câmara Superior onde foi decidido pela possibilidade da utilização dos créditos extemporâneos sem necessidade prévia retificação do DACTON por parte do contribuinte. O voto vencedor do Acórdão da lavra do Ilustre Conselheiro Charles Mayer de Castro detalha a posição adotada pela maioria, e peço vênia para incluir e fazer dele as minhas razões de decidir quanto a esta matéria.

No mesmo sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/10/2008

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. RECOLHIMENTO DE IPI A MAIOR. RESTITUIÇÃO. POSSIBILIDADE.

Se o contribuinte efetua, no Livro Registro de Apuração do IPI, um creditamento extemporâneo em determinado período de apuração, mas recolhe um valor de IPI, para esse período de apuração, apurado sem computar o crédito extemporâneo escriturado, a consequência é a formação de indébito restituível no período.

PER/DCOMP. PAGAMENTO A MAIOR. CRÉDITO PREVIAMENTE ALOCADO EM DCTF NÃO RETIFICADA. PRODUÇÃO DE PROVA APÓS O INDEFERIMENTO PELA DRF. POSSIBILIDADE. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. ART. 16 DO DECRETO Nº 70.235/72.

Se a contribuinte não retifica DCTF na qual equivocadamente vinculou crédito posteriormente lançado em DCOMP, nem por isso a compensação deverá ser não-homologada.

Havendo início de prova quando da apresentação da manifestação de inconformidade, poderá a contribuinte, aproveitar o processo administrativo para produzir prova hábil a demonstrar o desacerto das informações prestadas na DCTF.

PER/DCOMP. RESSARCIMENTO TRIMESTRAL E RESTITUIÇÃO MENSAL. MESMOS FATOS CONTROVERTIDOS. PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE.

A prova pericial e documental realizada no âmbito de PER/DCOMP ressarcitória de saldo credor trimestral do IPI pode ser aproveitada em PER/DCOMP restitutória de indébito de IPI de mês desse mesmo trimestre, uma vez que os fatos controvertidos subjacentes (idoneidade dos créditos extemporâneos lançados) são rigorosamente os mesmos. **(Acórdão nº 9303-008.471 – PAF 10830.917549/2009-62)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Para fins de cálculo do rateio proporcional dos créditos, deve-se parâmetro para o reconhecimento da efetiva realização da exportação a data em que houve o embarque para o exterior, conforme averbação no SISCOMEX.

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. INSUMO. ALCANCE.

O alcance do termo “insumo”, no art. 3º, I, “b”, das Leis 10.833/2003, deve observar os ditames insculpidos no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, com efeito de recurso repetitivo, devendo-se observar, entre outros elementos, as premissas trazidas pelo Parecer Normativo COSIT 5/2018. Gastos com estadia e traslado de empregados, passagens aéreas e hospedagens, cessão de mão de obra de motorista de passageiros, locação de veículos, sem conexão direta com a atividade da empresa não se adequam ao conceito consagrado pela jurisprudência administrativa e judicial, não gerando direito ao crédito.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Consoante art. 3º, § 4º da Lei nº 10.833/03, o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, não havendo norma que imponha limites temporais que não o prazo de cinco anos para sua escrituração como crédito. **(Acórdão nº 3401-005.961 - PAF: 12585.720316/2011-38)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2010, 01/04/2011 a 30/06/2011, 01/08/2011 a 31/08/2011, 01/11/2011 a 30/11/2011

PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. INSUMO. ALCANCE.

O alcance do termo “insumo”, insculpido no art. 3º, I, “b”, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não pode ser equiparado restritivamente aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, próprios da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, tal como detalhado no PN CST 65/79, tampouco extenso como os conceitos de custo de produção e despesas operacionais da legislação do IRPJ, arts. 290 e 299 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), consistindo em bens e serviços, inerentes e necessários à atividade da empresa, adquiridos e empregados diretamente na área de produção, desde que sofram a incidência das contribuições não cumulativas na etapa anterior da cadeia produtiva.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Consoante art. 3º, § 4º da Lei nº 10.833/03, o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, não havendo norma que imponha a retificação das DACONS para que seja alocado no período de apuração a que se refira o dispêndio.

ALUGUÉIS. DIREITO DE CRÉDITO. DELIMITAÇÃO.

O direito de crédito relativo aos alugueis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na empresa, previsto no art. 3º, IV das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, compreende apenas a retribuição pelo uso e gozo da coisa não fungível, nos contratos de

locação, como regulado pelo art. 565 e ss. do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), não englobando as despesas condominiais e demais taxas sob responsabilidade dos locatários, bem assim, as contraprestações financeiras, a cargo dos parceiros públicos, nos contratos administrativos de concessão das parcerias público-privadas.

BENEFÍCIO FISCAL ESTADUAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCIDÊNCIA. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Afastada a hipótese de caracterização do crédito presumido concedido pelo Estado do Bahia, através do Decreto nº 6.734/97, como subvenção para investimento, inaplicável as disposições do art. 21 da Lei nº 11.941/2009, então vigente, enquadrando-se o benefício fiscal em comento no conceito amplo de receita veiculado no art. 1º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, submetendo-se à incidência das contribuições de que tratam.

Recurso voluntário provido em parte. **(Acórdão nº 3401-004.022 – PAF: 10580.731409/2013-74) (sem destaque nos texto original)**

Observo que a CSRF atualmente alterou o posicionamento e vem concluindo, por maioria de votos, pela exigência da retificação do DAFON no trimestre em que o crédito extemporâneo for aproveitado. Neste sentido, cito os Acórdãos nºs 9303-010.080 e 9303-009.739.

Todavia, com a devida *vênia* ao recente direcionamento, esta Relatora filia-se ao entendimento esposado pelos respectivos votos vencidos que mantém a conclusão anterior, ou seja, sobre a desnecessidade de retificação do DAFON, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e demonstrada a inexistência de aproveitamento em outros períodos, conforme votos acima reproduzidos, os quais adoto como fundamentação.

Observo que a legitimidade do créditos não foi questionada pela Fiscalização, sendo a glosa referente apenas à apropriação extemporânea. Com isso, a controvérsia a ser analisada versa sobre a possibilidade de aproveitamento na forma realizada pela Contribuinte.

E, em razão dos fundamentos acima, entendo que deve ser acatada a utilização extemporânea sem a obrigatoriedade de retificação prévia das respectivas declarações.

Ademais, ressalto a necessária atenção à busca pela verdade material, aplicada constantemente por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como já decidido neste Colegiado em situações análogas, bem como por outras Turmas, a exemplo do Acórdão nº 3201-002.518, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção, cuja Ementa abaixo transcrevo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 20/08/2014

ERRO FORMAL PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL PREVALÊNCIA.

Embora a DCTF seja o documento válido para constituir o crédito tributário, se o contribuinte demonstra que as informações nela constantes estão erradas, pois foram por ele prestadas equivocadamente, deve ser observado o princípio da verdade material, afastando quaisquer atos da autoridade fiscal que tenham se baseado em informações equivocadas.

DCTF COM INFORMAÇÕES ERRADAS. TRIBUTO PAGO INDEVIDAMENTE. CRÉDITO EXISTENTE. HOMOLOGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO.

A COFINS apurada e recolhida sob a sistemática cumulativa, quando o contribuinte submetia-se a não cumulatividade, em competência cujo saldo de COFINS a pagar, segundo esta sistemática foi zero, consubstancia-se em recolhimento indevido. Crédito apto a ser utilizado em compensação, cuja homologação deve ser reconhecida.

Diante de tais fundamentos, assiste razão à defesa, motivo pelo qual devem ser afastadas as conclusões da Unidade de Origem e decisão recorrida, para o fim de que seja permitida a compensação sobre os créditos extemporâneos pleiteados neste litígio, desde que comprovada pela Contribuinte a não utilização em períodos anteriores, o que poderá ser apurado por ocasião da liquidação desta decisão.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a glosa sobre os créditos extemporâneos aproveitados pela Recorrente, devendo a Unidade de Origem proceder à apuração do valor do direito creditório por ocasião da liquidação da decisão.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Redator designado

Na sessão de julgamento, o Colegiado divergiu do voto da ilustre Conselheira Relatora na análise do recurso voluntário do presente processo, especificamente, por voto de qualidade, quanto a reverter a glosa dos créditos dos créditos extemporâneos. Então, fui designado a redigir o voto vencedor, motivo pelo qual apresento abaixo as razões de decidir.

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 sê-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 relevação 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 reste 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

4ª Câmara / 3ª 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 reste 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 DICON, 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 (Lei nº 5.869/73), vigente à época, e adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I- ao autor, quanto ao fato constitutivo do 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.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo, Redator Designado