



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721229/2018-27
ACÓRDÃO	3201-012.516 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RAIZEN COMBUSTÍVEIS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2013, 2014

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

O aproveitamento extemporâneo de créditos das contribuições não cumulativas requer a devida retificação das obrigações acessórias demonstrando o pertinente registro na contabilidade das rubricas respectivas e dos valores envolvidos na operação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Fabiana Francisco de Miranda, que davam parcial provimento para reconhecer o direito ao aproveitamento do crédito extemporâneo, mas desde que comprovada a sua não utilização em outros períodos de apuração.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR – Relator

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk Aguiar, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hécio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em decorrência da decisão da Delegacia de Julgamento (no caso, DRJ/JFA) que julgou improcedente a impugnação manejada pelo contribuinte acima identificado para se contrapor aos **autos de infração de PIS e Cofins** correspondentes aos anos-calendário de 2013 e 2014.

É reproduzido, abaixo, o relatório da decisão da DRJ:

Contra o interessado foram lavrados autos de infração de Cofins no valor total de R\$ 23.022.822,95 (fls. 1.338/1.343) e PIS/Pasep no valor total de R\$ 4.998.376,02 (fls. 1.332/1.337), em função das irregularidades que se encontram descritas no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 1.312/1.330;

A empresa apresentou impugnação, na qual alega, em síntese, que:

- a) DO RECONHECIMENTO DA HIGIDEZ E REGULARIDADE DOS CRÉDITOS APROVEITADOS PELA IMPUGNANTE,
- b) DO DESCABIMENTO DA GLOSA DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS – DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS – AUSÊNCIA DE IMPOSIÇÃO LEGAL/REGULAMENTAR;

É o breve relatório.

A impugnação foi decidida pela **DRJ**. Segue a **ementa**:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2013, 2014

PIS/PASEP - COFINS. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

Para apropriar extemporaneamente créditos do PIS e da Cofins, a pessoa jurídica deve recalculer os tributos devidos em cada período de apuração e retificar as respectivas declarações entregues à Receita Federal, observando as restrições temporais e normativas impostas a essas retificações.

A interessada foi cientificada da decisão em 04/06/2019 e, em 03/07/2019, apresentou **recurso voluntário**. De início, apresenta seu relato dos fatos, reafirmando o apresentado na impugnação. Destaca-se:

Contudo, conforme se demonstrará doravante, não há na legislação vigente e tampouco na regulamentação expedida pela da Secretaria da Receita Federal do

Brasil qualquer dispositivo que vede a escrituração extemporânea realizada pela RECORRENTE sem a retificação das obrigações acessórias dos respectivos períodos dos créditos, bem assim a interpretação conferida pelo fiscal autuante já foi, em diversas oportunidades, rechaçada pelo CARF e, mais recentemente, pela CSRF, razão pela qual se faz necessário o provimento deste recurso voluntário para cancelamento do auto de infração originário.

Cita os acórdãos 9303-008.635 (2019) e 9303-00627 (2018) da CSRF. Também aduz:

Esse procedimento, repetidamente sugerido pela Receita Federal do Brasil (RFB), não encontra qualquer amparo legal/normativo, sendo sua aplicabilidade justificada tão somente pela Instrução Normativa RFB nº 1.015/2010 – revogada em 2014 pela IN RFB nº 1.441/2014 (DOU 21.01.2014) –, cujo escopo era regular o preenchimento e a retificação do DACON.

(...)

Por não existirem quaisquer impedimentos legais, regulamentares, e tal procedimento estar de acordo com a jurisprudência do CARF e da CSRF é que a RECORRENTE optou, dentre as opções autorizadas para aproveitamento de crédito idôneo, em proceder com o aproveitamento extemporâneo sem qualquer retificação de obrigações acessórias, o que determinada o reconhecimento daqueles créditos pelo valor escritural.

(...)

Portanto, em observância aos termos legais, a RECORRENTE dispunha de duas opções: (i) proceder com as retificações, sendo os valores a recuperar acrescidos de juros de mora remunerados pela Taxa SELIC (composta por juros + atualização monetária); ou (ii) deixar de realizar quaisquer retificações, procedendo com seu aproveitamento na forma extemporânea, mantendo assim a recuperação dos créditos pelos valores escriturais das notas fiscais.

Nessa toada, a RECORRENTE optou pela segunda modalidade, realizando o registro dos créditos pelo valor escritural de cada uma das notas fiscais, situação que é menos onerosa ao Fisco Federal porque os valores não são compostos com a atualização pela Taxa SELIC.

A possibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos decorre, em especial, do disposto nos **artigos 3ºs, §4ºs, das Leis nºs 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS)** que conferem o respaldo jurídico para o registro do crédito feito pela EMBARGANTE.

(...)

Ora, **o próprio manual do SPED contábil não obriga o contribuinte à retificação das obrigações acessórias.** A utilização do vocábulo “preferencialmente” já afasta a obrigatoriedade de proceder com a retificação, período a período, das obrigações acessórias cujo o crédito se refere, classificando ambas as opções

como operacionalmente paritárias e viáveis para o aproveitamento do crédito extemporâneo.

(...)

Diante do exposto, à míngua de orientação legal em sentido contrário, tendo em vista:

- (i) O disposto nos artigos 3ºs, § 4ºs, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 que autorizam o procedimento adotado pela RECORRENTE sem a exigência apontada pela autoridade fiscal;
- (ii) A ausência de indicação da disposição legal infringida em descompasso com o artigo 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972;
- (iii) A ausência de base regulamentar vigente;
- (iv) A interpretação fiscal adotada na autuação contrariar os manuais de utilização dos sistemas de registro das obrigações acessórias; e
- (v) Frente à jurisprudência administrativa específica do CARF e da CSRF sobre a matéria, que além de decidirem sobre os casos em específico possuem caráter de orientação aos contribuintes;

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade.

O litígio é pontual e se refere aos créditos escriturados para períodos posteriores, ditos créditos extemporâneos, decorrentes de gastos relacionado a bens do ativo imobilizado. Constou do TVF:

A Raizen, ao se limitar a incluir como créditos, no Dacon de dezembro/2013 e na EFD-Contribuições de março/2014, a incorporação de bens ao seu ativo imobilizado com base no valor de aquisição de diversas competências consolidadas, deixando de providenciar as retificações de Dacon/EFD-Contribuições para todas as competências nas quais os créditos foram informados de modo equivocado, contrariou posição oficial já assentada pela RFB, impondo-se, portanto, o expurgo de tais inclusões indevidas, conforme demonstrado no Anexo 1 deste TVF, intitulado “Demonstrativo de Apuração de Glosas decorrentes de Apropriação Indevida de Créditos Extemporâneos”

A empresa se insurge contra a glosa, pelos motivos já expostas. Não se adentra em motivos para a extemporaneidade, mas se argumenta pela inexistência de prejuízo ao Fisco.

Pois bem, **como a apuração dos créditos para ressarcimento ou dedução depende, no mais dos casos, da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração, inevitável é que o reconhecimento do direito creditório deva se dar por períodos de apuração.** Importa destacar que o trimestre de apuração tem influência no rateio dos dispêndios passíveis de consideração na base de cálculo dos créditos. Tais disposições são encontradas, de forma clara, nas instruções normativas que regularam a matéria (IN SRF 600/2005, IN RFB 900/2008, IN RFB 1.300/2012, IN RFB 1.717/2017 e seguintes). A legislação se reporta, para fins de determinação do crédito, **ao mês de aquisição do bem ou serviço ou mês em que a despesa for incorrida**, e, caso o crédito não seja aproveitado no próprio mês de sua apuração, poderá sê-lo nos seguintes.

O cerne da questão não é o momento em que o crédito é utilizado, mas sim para qual período ele é apurado. A utilização do saldo de créditos de meses anteriores em um procedimento de ressarcimento/compensação era (e continua sendo) uma faculdade da contribuinte, não podendo a autoridade fiscal incluir tais créditos, de ofício, em um Perdcomp que versou unicamente a respeito dos créditos de um período de apuração específico. Ou seja, os arts. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002, e 10.833/2003, 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, para escrituração direta em outro período de apuração.

Importa observar o comando presente no art. 74, § 14, da Lei nº 9.430/1996, a saber:

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

(...)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.

É de se pontuar, também, a questão relativa à obrigatoriedade dos contribuintes de apresentação de obrigações acessórias definidas pelo órgão fazendário, nos termos consignados nos artigos 113 e 115 do Código Tributário Nacional (CTN)¹.

¹ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Antes, deveria o controle ser feito pelo interessado através do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), instituído pela Instrução Normativa SRF nº 387, de 20 de janeiro de 2004. O Dacon retificador seria obrigatório para a situação, atendendo ao art. 11 da IN SRF 590/2005. Após, o controle passou para a EFD-Contribuições que, conforme disciplina a IN RFB nº 1.252/2012 (que revogou a IN RFB 1.015/2010), em relação às pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real, restando obrigatória em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012. Na EFD-Contribuições, os esclarecimentos e ajuda já firmavam a necessidade de retificação da escrituração a cujo período se refere o crédito. Com a extinção do DACON pela Instrução Normativa RFB nº 1.441, de 20/01/2014, a partir de 01/01/2014 o controle dos créditos permaneceu na EFD-Contribuições, a qual **também previu a retificação da referida escrituração fiscal digital para alteração dos créditos:**

Art. 11. **A EFD-Contribuições, entregue na forma desta Instrução Normativa, poderá ser substituída, mediante transmissão de novo arquivo digital validado e assinado, para inclusão, alteração ou exclusão de documentos ou operações da escrituração fiscal, ou para efetivação de alteração nos registros representativos de créditos e contribuições e outros valores apurados.**

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

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

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

I - reduzir débitos de Contribuição:

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

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

c) cujos valores já tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização;

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

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

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

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

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

II - na hipótese prevista no inciso III do § 2º, decorrente da não escrituração de operações com direito a crédito, ou da escrituração de operações geradoras de crédito em desconformidade com o leiaute e regras da EFD-Contribuições. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)

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

Os dispositivos não extrapolam ou ferem nenhum dispositivo legal, estando em consonância com o art. 74 da Lei 9.430/1996, já citado.

Desta forma, cabe ao contribuinte manter controle de todas as operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições e dos respectivos créditos a serem descontados, informando seus débitos e créditos de forma a permitir que os valores respectivos sejam objeto de verificação e comprovação, se caso.

O “Perguntas e Respostas” da EFD-Contribuições também registra (consulta feita em 20/05/2024, <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/3024>):

90) Como informar um crédito extemporâneo na EFD-CONTRIBUIÇÕES?

O crédito extemporâneo deverá ser informado mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. As empresas devem observar os seguintes procedimentos:

1. Retificar a EFD-Contribuições do correspondente período de apuração, para constituir os créditos decorrentes de documentos não considerados na apuração inicial. Os saldos de créditos das EFDs-Contribuições dos meses posteriores à constituição do crédito devem ser retificados para evidenciar o novo crédito, nos registros 1100 (PIS/Pasep) e 1500 (Cofins);

2. Retificar a DIPJ/ECF, para ajustar o custo/despesa considerado na apuração do lucro líquido, caso os documentos fiscais não considerados na apuração de crédito na EFD-Contribuições original tenham sido computados pelo seu valor bruto;

3. Retificar a DCTF, caso seja apurado valor suplementar de PIS, Cofins, IRPJ e de CSLL a recolher, decorrente do ajuste referido nos itens acima.

Procedimento semelhante deverá ser adotado com relação aos períodos anteriores à obrigatoriedade da EFD-Contribuições, qual seja, retificação do DACTON, DIPJ e DCTF, quando for o caso. Atentar para o fato que a retificação de DACTON pode também ensejar ainda a retificação da EFD-Contribuições de períodos posteriores.

Em decisões recentes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Carf dispôs:

EMENTA:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

.....

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACTON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

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

(CSRF 3ª. Turma; Processo: 10925.905144/2010-66; Sessão 16/10/2019). (gn).

EMENTA:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACTON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

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

(CSRF 3ª. Turma; Processo: 11080.725590/2010-31; Sessão 13/04/2022).

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2006

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**. (gn).

(CSRF 3ª. Turma; Processo: 10783.720619/2011-99; Sessão 14/03/2024).

Não obstante a empresa cite decisões da CSRF pela possibilidade de apropriação dos créditos, a jurisprudência mais recente se consolidou em sentido contrário.

Destarte, deve ser mantida a glosa.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR