



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.906210/2012-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.286 – 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 (CÓFINS)

Data do fato gerador: 30/04/2011

NULIDADE DA DECISÃO A QUO. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

Demonstrado que a decisão administrativa foi formalizada de acordo com os requisitos de validade previstos em lei, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, dentro de uma lógica razoável e nos prazos devidos, o seu direito de defesa, bem como não se enquadrando na previsão do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, não deve ser acatado o pedido de nulidade formulado.

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 que seja aplicado neste litígio o resultado da apuração a ser realizada no PAF nº 16682.720812/2013-14, devendo a Unidade de Origem apurar a legitimidade e valor de eventual saldo credor pleiteado neste processo 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 Antônio 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 n.º 02-93.781, proferido pela 6ª 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.

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

O interessado transmitiu PER/Dcomp visando a compensar o(s) débito(s) nele declarado(s) com crédito oriundo de pagamento a maior de Cofins - substituição tributária - Vendas à Zona Franca de Manaus, relativo ao fato gerador de 30/04/2011.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de jurisdição do contribuinte emitiu despacho decisório eletrônico no qual não homologa a compensação pleiteada, sob o argumento de que o pagamento foi utilizado na quitação integral de débito da empresa, não restando saldo creditório disponível.

Cientificado do despacho decisório em 17/12/2012, o contribuinte apresentou, em 16/01/2013, a manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, que efetuou o pagamento da contribuição em valor maior que o devido, conforme comprovado no Dacon referente ao período de 30/04/2011. Todavia, por uma falha operacional, não efetuou a retificação da DCTF, o que, no seu entendimento, não acarreta prejuízo ao direito creditório a que faz jus.

Nesses termos, requer seja reconhecida a existência do crédito e homologada a compensação.

A Contribuinte foi intimada do v. acórdão de primeira instância pela via eletrônica em 13/02/2020 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 69), apresentando o Recurso Voluntário em 04/03/2020 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 71),

pelo qual pediu para que seja integralmente homologada a compensação informada na PER/DCOMP n.º 27649.87431.111111.1.3.04-8002, 6380 e, por conseguinte, extinto os débitos de IRRF relativo ao período de apuração de 10/ 2011.

Subsidiariamente, pediu pela conversão do julgamento do recurso em diligência para apresentação e análise da documentação contábil necessária à comprovação da liquidez, certeza e idoneidade do crédito.

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. Preliminarmente

Argumentou a Recorrente que o v. Acórdão recorrido deve ser anulado em razão de cerceamento de defesa e pendência de decisão final do PAF n.º 16682.720812/2013-14, no qual está sendo analisado o saldo credor apurado na competência do mês 03/2011, o que reflete diretamente na legitimidade do saldo credor apurado e apontado no DACON retificador de 04/2011, objeto do presente litígio.

Argumentou, ainda, que a DRJ não fundamentou adequadamente o acórdão recorrido, limitando-se a realizar a remissão ao outro processo relacionado ao caso, o que não supre a ausência dos requisitos especificados no artigo 31 do Decreto n.º 70.235/72.

Observo que o PAF n.º 16682.720812/2013-14 está sendo analisado e julgado conjuntamente com este processo, o que prejudica o primeiro argumento preliminar da defesa.

Por sua vez, igualmente não cabe a anulação da decisão de primeira instância, uma vez que foi detidamente motivada, tendo a Recorrente conhecimento pormenorizado de todos os pontos controvertidos neste litígio.

Ademais, as alegações apontadas em defesa não se enquadram na previsão do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/1972¹, que identifica as hipóteses de nulidade do procedimento, passíveis de cancelamento da autuação.

¹ Art. 59. São nulos:

- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Portanto, afastou a preliminar de nulidade da decisão recorrida, invocada em razões de recurso.

3. Mérito

O presente litígio tem por objeto o PERDCOMP 27649.87431.111111.1.3.04-8002, transmitida para compensação de débitos de IRRF com créditos originados de pagamento indevido de COFINS - substituição tributária - Vendas à Zona Franca de Manaus (código de recolhimento 1840) do período de apuração 30/04/2011, no valor de R\$ 90.533,26 (noventa mil, quinhentos e trinta e três reais e vinte e seis centavos).

A DRF de origem não homologou a compensação por concluir que não restou saldo credor disponível, uma vez que o pagamento informado foi utilizado para quitação de débito declarado na DCTF de 04/2011, a qual não foi retificada.

A 6ª Turma da DRJ de Belo Horizonte/MG manteve o Despacho Decisório, observando que no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon) retificador apresentado em 25/10/2012, o contribuinte apurou saldo zero de valor a pagar para o período em questão, o que poderia indicar equívoco no preenchimento da DCTF. Todavia, para uma análise completa do caso, a fim de aferir a certeza e liquidez do direito creditório, seria necessário trazer aos autos elementos outros fundamentais para a compreensão da lide, em homenagem ao princípio da verdade material.

Por sua vez, o ilustre Julgador de primeira instância igualmente observou que, no **PAF nº 16682.720812/2013-14**, referente ao período de **março de 2011**, a Dcomp foi baixada para tratamento manual pela Fiscalização, sendo constatado que no Dacon ativo de março de 2011 foram incluídos os seguintes valores de créditos extemporâneos de Contribuição para o PIS e Cofins a título de “outros créditos a descontar”, conforme linha 21 das Fichas 06A e 16A do Dacon:

Tabela 1: "Outros Créditos a Descontar" - Março/2011

Tributo	Apuração de créditos vinculados à Receita			Total
	Tributada no Mercado Interno	Não tributada no Mercado Interno	de Exportação	
Contribuição para o PIS	R\$ 3.710.283,87	R\$ 495.998,65	R\$ 1.122.788,82	R\$ 5.329.071,34
Cofins	R\$ 17.089.792,37	R\$ 2.284.599,86	R\$ 5.171.633,33	R\$ 24.546.025,56
				R\$ 29.875.096,90

Todavia, concluiu que a retificação do DACON de março de 2011 ocorreu para inclusão de créditos extemporâneos relativos a insumos referentes ao período de julho de 2006 a março de 2011, o que não é possível por falta de previsão legal.

Com isso, assim destacou o ilustre Julgador, *a quo*:

O § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, determina que os créditos de não-cumulatividade devem ser apurados e demonstrados segundo o regime

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

da competência, por via da aplicação da alíquota sobre o valor dos **bens adquiridos no mês** ou sobre o valor das **despesas incorridas no mês**. Os dispositivos legais, portanto, confinam o cálculo de créditos aos respectivos períodos de apuração de origem.

Uma vez apurado e demonstrado o direito creditório, e não aproveitado em determinado mês, a legislação das contribuições admite o creditamento extemporâneo nos dizeres do § 4º do art. 3º dos diplomas legais mencionados. Tal dispositivo, no entanto, não quer afirmar que as despesas e gastos ocorridos em outros períodos possam ser trazidos para compor a base de cálculo de créditos apurados em períodos posteriores, mas na verdade que créditos já oportunamente apurados e não descontados da contribuição devida no correspondente mês de apuração, possam sê-lo das contribuições devidas nos meses subsequentes.

Por essa razão, a condição estabelecida pela Administração Tributária para o desconto dos créditos extemporâneos é que as declarações sejam retificadas a fim de demonstrar o seu não aproveitamento em períodos anteriores, em consonância com o art. 11 da IN SRF nº 590, de 2005, com o art. 14 da IN RFB nº 940, de 2009, e com o art. 10 da IN RFB nº 1.015, de 2010, vigente à época dos fatos. Essas normas dispõem que a alteração das informações prestadas em DACON será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador que servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados **ou efetivar alteração nos créditos**. Pela semelhança entre as redações, reproduzir-se-á apenas o art. 14 da IN RFB nº 940, de 2009:

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**.*

Após análise, a fiscalização entendeu que se tratava de crédito apurado extemporaneamente, conforme reconhecido pelo próprio interessado, mas em desacordo com as normas acima citadas. Em outras palavras, o registro dos créditos ocorreu sem a devida retificação das declarações pertinentes (Dacon e DCTF), o que resultou na ausência de apuração mensal e desobediência ao regime de competência contábil. Assim, foi emitido despacho decisório glosando os créditos incluídos na linha 21 da ficha 16A do Dacon (“outros créditos a descontar”), não reconhecendo o crédito tributário pleiteado pelo interessado naqueles autos.

Registre-se que a fiscalização sequer adentrou no mérito da natureza dos créditos.

Em síntese, entendeu a Fiscalização e a DRJ que a Contribuinte somente poderia ter se apropriado de créditos extemporâneos da COFINS caso tivesse observado o regime de competência, com a respectiva retificação das DACON's e DCTF's referentes a cada um dos períodos de 07/2006 a 03/2011. Por consequência, uma vez glosado o saldo credor informado na DACON de 03/2011, não haveria saldo credor acumulado a ser aproveitado pela Recorrente no DACON de 04/2011.

Em razões recursais, sustentou a defesa pela liquidez e certeza do crédito utilizado na PER/DCOMP nº 27649.87431.111111.1.3.04-8002, tendo em vista que apurou créditos extemporâneos de PIS/COFINS dos períodos de apuração de 2006 em diante, conforme demonstração abaixo colacionada:

Base de Cálculo Créditos PIS e COFINS		
2006	R\$	39.836.480,97
2007	R\$	61.083.590,34
2008	R\$	72.235.641,61
2009	R\$	58.708.870,52
2010	R\$	77.249.429,35
2011	R\$	13.860.007,74
(=) Total	R\$	322.974.020,53

Crédito Original		
PIS	R\$	5.329.071,34
COFINS	R\$	24.546.025,56
Total	R\$	29.875.096,90

Proporção da base de cálculo por despesa		
Manutenção	Outros	Publicidade
6.412.935,53	3.888.010,84	29.535.534,60
15.499.012,54	6.011.338,67	39.573.239,13
22.279.906,65	5.675.879,29	44.279.855,67
21.583.809,54	4.907.258,94	32.217.802,04
21.617.320,32	6.252.712,47	49.379.396,56
5.664.026,50	598.073,79	7.597.907,45
93.057.011,08	27.333.274,00	202.583.735,45
28,81%	8,46%	62,72%

Argumentou, ainda, que mais de 90% (noventa por cento) do crédito utilizado é oriundo de despesas com a contratação/aquisição de serviços ou bens destinados a propaganda ou a publicidade e de despesas com serviços de manutenção de máquinas, equipamentos, peças, entre outros bens empregados no processo produtivo da Recorrente, despesas essas que seriam qualificadas como insumos do seu processo produtivo, na forma adotada pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento ao REsp 1.221.170.

Não obstante o necessário enquadramento dos insumos que deram origem aos créditos em análise nos critérios da essencialidade e relevância, atendendo ao conceito adotado pelo Eg. STJ, conforme observado no v. Acórdão ora recorrido, a Fiscalização não adentrou ao mérito da natureza dos créditos e, portanto, tais origens não devem ser analisadas neste momento, o que deve ocorrer perante a Unidade Preparadora, sob pena de supressão de instância.

Portanto, a discussão a ser analisada neste voto cinge-se ao acúmulo do saldo credor originado dos valores indicados extemporaneamente no período de março de 2011, objeto do PAF n.º 16682.720812/2013-14.

Neste ponto, argumentou a Recorrente que retificou o DACON de 04/2011 para informar o saldo credor, deixando de retificar a respectiva DCTF para a exclusão do débito anteriormente informado. Porém, o mero erro formal de não retificação da DCTF não poderia ser impeditivo à fruição de direito creditório legítimo, informado no DACON Retificador transmitido.

Argumentou, ainda, que o artigo 3º, §4º da Lei n.º 10.833/2003 autoriza a tomada de crédito extemporânea de COFINS não cumulativa sem impor ao contribuinte qualquer providência formal para tanto (retificação da DACON ou da DCTF).

Inicialmente, observo que, de fato, a retificação do DACON ocorreu em 25/10/2012, antes da emissão do Despacho Decisório em data de 05/12/2012 (Rastreamento 040975632), cuja ciência ocorreu em 17/12/2002 (AR de fls. 41-42).

Como já observado acima, o PAF n.º 16682.720812/2013-14 foi analisado e julgado conjuntamente com o presente processo, sendo que esta Relatora concluiu por afastar as conclusões da Unidade de Origem e decisão recorrida, para o fim de que seja permitida a compensação sobre os créditos extemporâneos pleiteados, desde que comprovada pela Contribuinte a não utilização em períodos anteriores, cuja apuração deverá ocorrer por ocasião da liquidação daquela decisão.

Com relação à possibilidade de aproveitamento de crédito extemporâneo, reitero neste voto a fundamentação exposta naquele processo administrativo.

O § 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/03² 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 n.ºs 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

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

² 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.

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 Ceconello 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 DAICON. POSSIBILIDADE.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 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 refeito 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 as 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 Dacon 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 vênua 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 n.º 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 Lei 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 subseqüentes, não havendo norma que imponha limites temporais que não o prazo de cinco anos para sua escrituração como crédito. (Acórdão n.º 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 DACON 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 DACON, 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.

Por sua vez, igualmente como ocorreu no presente caso, naquele processo a legitimidade do créditos não foi questionada pela Fiscalização, sendo a glosa referente apenas à apropriação extemporânea. Com isso, somente foi analisada a possibilidade de aproveitamento na forma realizada pela Contribuinte.

Concluiu esta Relatora 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.

Da mesma forma, reitero nestes autos que deve ser permitida à Contribuinte a compensação sobre os créditos extemporâneos pleiteados, desde que comprovada pela Contribuinte a não utilização em períodos anteriores, o que poderá ser apurado por ocasião da liquidação desta decisão.

Por outro lado, versando este litígio sobre o fato gerador ocorrido no mês de abril de 2011, entendo que o resultado da apuração que será realizada naquele processo deverá refletir neste litígio, motivo pelo qual igualmente dou parcial provimento ao recurso, para o fim de que seja apurada legitimidade e suficiência dos respectivos créditos em sede de liquidação pela Unidade Preparadora.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário, para que seja aplicado neste litígio o resultado da apuração a ser realizada no PAF nº 16682.720812/2013-14, devendo a Unidade de Origem apurar a legitimidade e valor de eventual saldo credor pleiteado neste processo 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.

Inicialmente, cumpre informar, como bem explicitado no voto da ilustre Relatora, que o saldo de créditos pleiteados de 04/2011 decorreu de transporte de créditos do período de 03/2011, analisados no PAF n.º 16682.720812/2013-14. O referido processo foi analisado e julgado conjuntamente com este processo, sendo que este Relator concluiu, em voto vencedor, por negar provimento ao recurso voluntário, não reconhecendo o crédito.

Adota-se, assim, a mesma fundamentação daquele processo ao ora analisado, por tratarem da mesma matéria, qual seja, possibilidade de apropriação de créditos extemporâneos.

No que concerne aos créditos extemporâneos, a legislação das contribuições nos §§4º dos arts. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 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 DICON, com a conseqüente 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 n.º 12585.720420/201122

Acórdão n.º 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 ficou 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 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 (Lei nº5.869/73), 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