



PROCESSO	19515.721473/2012-14
ACÓRDÃO	9303-015.663 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	15 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	NOKIA SOLUTIONS AND NETWORKS DO BRASIL TELECOMUNICACOES LTDA. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/03/2007 a 30/04/2007, 01/07/2007 a 31/12/2007

RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial não deve ser conhecido, quando, do confronto da decisão recorrida com os paradigmas indicados, não restar configurada divergência interpretativa: para a caracterização de controvérsia jurisprudencial, é necessário que haja similitude fático-normativa entre as situações analisadas pelos paradigmas e aresto recorrido.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/03/2007 a 30/04/2007, 01/07/2007 a 31/12/2007

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.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/03/2007 a 30/04/2007, 01/07/2007 a 31/12/2007

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario, que votou pela negativa de provimento. Acordaram ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial oposto pelo Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos especiais de divergência, interpostos pelo sujeito passivo e Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº **3402-006.465**, de 23/04/2019, que possui a seguinte ementa na parte que interessa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2007 a 30/04/2007, 01/07/2007 a 31/12/2007

DÉBITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO. PRAZO DECADENCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação de parte do débito tributário lançado e exigido, embora constitua uma das formas de extinção do crédito tributário, não se equipara a pagamento deste, para efeito de contagem do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º do CTN.

(...)

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA.

Na forma do artigo 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da data de aquisição do insumo, o crédito apurado de contribuição não cumulativa pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade de prévia retificação do DACON.

Em seu recurso especial, o sujeito passivo suscitou divergência jurisprudencial quanto:

- (i) Decadência em face da equivalência da compensação com pagamento;
- (ii) Não incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas de exportação que não representam ingresso de divisas.

Em exame de admissibilidade, deu-se seguimento parcial ao recurso especial para o julgamento da primeira matéria, tendo sido considerado apto, para comprovação da divergência, apenas o **paradigma nº 3301-007.001**.

Cientificada das decisões, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, sustentando: (i) em preliminar, a inadmissibilidade do recurso, pois ausente a similitude fática e normativa entre o aresto recorrido e o paradigma indicado; (ii) no mérito, a negativa de provimento do recurso.

A Fazenda Nacional apresentou, ainda, recurso especial, suscitando divergência quanto à seguinte matéria: **necessidade de retificação da DACON para fins de aproveitamento de crédito extemporâneo**, apontando, como paradigma, o **Acórdão nº 9303-007.510**.

Em análise de admissibilidade, deu-se seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

O sujeito passivo apresentou, então, contrarrazões. Em preliminar, sustentou que o recurso não deve ser conhecido, em face da: (i) ausência de apresentação do acórdão paradigma; (ii) ausência de divergência jurisprudencial, uma vez que o acórdão paradigma não teria similitude fática com o caso analisado; (iii) ausência de impugnação ao fundamento utilizado pelo acórdão recorrido para dar provimento ao recurso voluntário da Recorrida na parte relativa ao crédito extemporâneo e; (iv) ausência de indicação de legislação interpretada de forma divergente. No mérito, postula, em síntese, pela manutenção da decisão recorrida.

VOTO

Conselheiro Vinícius Guimarães – Relator

Do Conhecimento

Recurso Especial do Sujeito Passivo

O recurso especial é tempestivo, mas não deve ser conhecido, pela ausência de similitude fático-normativa entre as decisões contrapostas.

Compulsando o paradigma indicado, **Acórdão nº 3301-007.001**, observa-se que aquela decisão se volta especificamente à apreciação da decadência com relação ao IPI, especificamente no que tange à aplicação da norma prevista em seu regulamento - inciso III do art. 124 do RIPI/02 -, segundo a qual a dedução de débitos, na apuração do imposto, por créditos admitidos, sem resultar saldo credor, se equipara ao pagamento. Eis os excertos do voto condutor do aresto paradigma:

Preliminar de decadência

À luz do § 4º do art. 150 do CTN, alegou que já havia decaído o direito de o Fisco lançar o IPI relativo ao período de janeiro de 2003 a novembro de 2003, pois tomara ciência do lançamento em 28/11/08. Invocou o citado dispositivo e não o inciso I do art. 173 do CTN, em razão de ter havido compensação de débitos com créditos escriturais.

Assiste razão à recorrente.

O inciso III do art. 124 do RIPI/02, vigente à época da autuação, dispõe que considera-se pagamento “a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher”.

Confirmadas com os autos a data da ciência no dia 28/11/08 (fl. 520) e a escrituração e compensação de créditos de IPI nos períodos de apuração janeiro a novembro de 2003 (fl. 71 a 238), dou provimento aos argumentos, para cancelar o lançamento de IPI relativo aos meses de janeiro a novembro de 2003.

Tal quadro presente no paradigma - de análise normativa da possibilidade de equiparação entre as deduções de créditos na apuração do IPI e o pagamento - não se encontra presente no acórdão recorrido. Neste, discute-se a mera equiparação da compensação ao pagamento para fins de determinação do marco inicial para a contagem da decadência no lançamento de PIS/COFINS: situação fática e normativa totalmente diversa daquela enfrentada pelo acórdão paradigma.

Diante da evidente dessemelhança entre os arestos contrapostos, entendo que o recurso especial não deve ser conhecido.

Recurso especial da Fazenda Nacional

O recurso especial da Fazenda Nacional deve ser conhecido, pelos fundamentos consignados no despacho de admissibilidade, transcritos a seguir:

(...)

Exame da divergência jurisprudencial

A Fazenda suscita divergência quanto a necessidade de retificação da DACON para fins de aproveitamento de créditos extemporâneos no regime não-cumulativo. Para tanto, aponta como paradigma o Acórdão 9303-007.510. Segue abaixo sua ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/11/2008

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS não cumulativo está condicionado a apresentação dos Dacon retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas DCTF retificadoras.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/11/2008

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de créditos extemporâneo de PIS não cumulativo está condicionado a apresentação dos Dacon retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas DCTF retificadoras.

Comparando-se os arestos, constata-se, facilmente, a divergência jurisprudencial.

O acórdão recorrido, ao admitir o aproveitamento do crédito extemporâneo, afastou a necessidade de prévia retificação da DACON, conforme consignado na ementa do julgado:

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA.

Na forma do artigo 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da data de aquisição do insumo, o crédito apurado de contribuição não cumulativa pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade de prévia retificação do DACON.

Lado outro, o paradigma, por seu voto condutor na matéria, assim expressa:

(...)

Verifico que ambos os arestos discutiram sobre os requisitos para o aproveitamento de crédito extemporâneo de Pis/Cofins não cumulativo, tendo divergido sobre a necessidade de apresentação, pelo contribuinte, do Dacon retificador para tal fim.

Portanto, está configurada a divergência jurisprudencial, a reclamar solução.

Conclusão

Diante do exposto, com fundamento no art. 67 do Anexo II do RICARF, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, quanto à matéria “necessidade de retificação da DACON para fins de aproveitamento de créditos extemporâneos no regime não-cumulativo”.

Veja-se que, embora o voto condutor da decisão recorrida relate o resultado de diligência fiscal na qual a autoridade tributária teria analisado os créditos postulados no processo, a fundamentação para o provimento do recurso **restringe-se ao argumento de que não há necessidade de prévia retificação do DACON e de que inexiste previsão legal que imponha a retificação de obrigações acessórias como condição para aproveitamento dos créditos extemporâneos, tese também evidenciada na ementa daquela decisão.**

Observe-se que o acordão recorrido firma uma tese, independente de eventuais contornos fáticos constantes do processo fiscal, de que não há necessidade de retificação de obrigações acessórias para o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/COFINS não cumulativos.

Por sua vez, o paradigma indicado, também assentando-se no campo das teses, traz entendimento diverso àquele sustentado na decisão recorrida: há a necessidade de retificação do DACON para o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/COFINS não cumulativos.

Tendo em vista tais considerações, entendo que não há como prosperar nenhuma das alegações trazidas em contrarrazões: (i) há, no recurso especial, reprodução da ementa do paradigma indicado – satisfazendo o art. 118, § 11 do Regimento Interno do CARF; (ii) há divergência jurisprudencial, pois restou claramente configurado o contraste de teses entre as decisões – enquanto o recorrido defende que não há necessidade de retificação do DACON para o aproveitamento do crédito extemporâneo, o paradigma defende que a retificação é necessária; (iii) houve impugnação efetiva ao fundamento da decisão recorrida, qual seja, a desnecessidade

de retificação do DACON para aproveitamento de créditos; (iv) há, no recurso especial, a indicação da legislação interpretada de forma divergente – segundo o recurso, verifica-se “*claramente a divergência jurisprudencial acerca da interpretação da legislação tributária (artigo 3º, §1º, da Lei nº 10637/02 e artigo 3º, §1º, da Lei nº 10833/03 e artigos 96 e 100, do CTN) quanto a necessidade de retificação da DACON para fins de aproveitamento de crédito extemporâneo*”.

Diante do exposto, voto por conhacer do recurso especial da Fazenda Nacional.

Do Mérito

Recurso especial da Fazenda Nacional

A controvérsia restringe-se à questão de saber se é necessária a retificação do DACON e da DCTF para o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/COFINS não-cumulativos.

A decisão recorrida assinalou que o direito ao creditamento das contribuições não cumulativas não exige a retificação de Dacon/DCTF, conforme excertos, extraídos de seu voto condutor, a seguir transcritos:

Decisão recorrida --- voto vencido (condutor para a matéria)

3.2.2.1. Quanto aos Itens 2.1, 2.2, 2.3 e 2.4 (A): Diferença entre as receitas de exportação declaradas no DACON e contabilizadas pela empresa com relação ao ano calendário de 2007.

A Fiscalização glosou os seguintes créditos apropriados pela Contribuinte:

i) Parte dos créditos extemporâneos de PIS e COFINS apropriados pela Recorrente diretamente em DACON referente ao ano de 2007, pois o artigo 8º, inciso I, alínea "a" da IN 404/2003 dispõe que os créditos somente poderiam ser apurados no mesmo mês das aquisições efetuadas.

A DRJ manteve a autuação por considerar que:

i) A legislação apenas admitiria a apropriação dos créditos extemporâneos na DACON mediante a retificação das declarações (DACON e DCTF) do período relativo ao respectivo crédito, sendo que deveria ter ocorrido sobre as aquisições, custos ou despesas incorridos no mesmo mês;
ii) Após as retificações, o crédito remanescente de PIS e COFINS poderia ser utilizado para dedução das contribuições em períodos posteriores.

A Recorrente argumenta que:

i) A forma de apropriação dos créditos extemporâneos por ela realizada está correta, uma vez que a legislação permite a apropriação direta dos créditos nos meses subsequentes na própria DACON, sendo que não há um procedimento obrigatório que deve ser adotado pelo contribuinte;
ii) O artigo 3º, § 4º das Leis nº 10.833/03 e 10.637/2002 não prevê que o contribuinte está obrigado a aproveitar o crédito no mesmo mês em que foi gerado, mas sim que a apuração do crédito de um determinado mês deve se relacionar aos custos, despesas e aquisições do mesmo mês, não trazendo obrigatoriedade de o contribuinte se utilizar desse crédito no mesmo mês;
iii) Ao adotar a forma considerada pela DRJ com a retificação da DACON e a inclusão do valor do crédito que não foi considerado anteriormente, resultaria em recolhimento de PIS e COFINS no período posterior passaria a ser maior do que novo valor das contribuições apurado;
iv) Com a retificação da DCTF, o valor do DARF recolhido é superior ao devido, reconhecendo-se, assim, a existência de um valor a maior a título de PIS e COFINS,

ensejando em indébito tributário que poderá ser compensado por meio de PER/DCOMP com a devida correção monetária;
v) A utilização do saldo remanescente do crédito de PIS e COFINS em períodos subsequentes se dá mediante a apropriação direta na DACON dos créditos extemporâneos, como fez a Recorrente.

Observo que, em resposta à Resolução nº 3402000.791 foi lavrado o Termo de Diligência de fls. 57805789, pelo qual o I. Auditor Fiscal assim esclareceu sobre os créditos extemporâneos:

Realizadas as análises individualizadas dos créditos, confirmados os recolhimentos das contribuições incidentes nas importações de bens e serviços, e confrontados os assentamentos contábeis com os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais DACON apresentadas à Receita Federal do Brasil, conforme Anexo II deste Termo, e demais elementos juntados neste processo administrativo, concluo que não houve aproveitamento pretérito dos créditos extemporâneos apropriados pelo contribuinte no ano-calendário de 2007, o quais foram objeto da constituição do crédito tributário, conforme Quadros Demonstrativos de nº 06 a 13 deste processo administrativo.

Destaco que Recorrente é sujeita ao regime não cumulativo das contribuições e aos comandos do artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais determinam que a

incidência independe da denominação ou classificação fiscal.

Por fundamentação, cito o v. Acórdão nº 9303-006.247, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

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).

Em suma, destaco que inexiste previsão legal que imponha a retificação das obrigações acessórias para o aproveitamento extemporâneo dos créditos de PIS/Pasep e COFINS. Com razão, o art. 3º, § 4º, das Leis nº(s) 10.637/02 e 10.833/03 dispõe apenas que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Portanto, deve ser reformada a decisão recorrida neste ponto, para admitir o creditamento extemporâneo, com o correspondente cancelamento da exigência quanto aos itens 2.1, 2.2, 2.3, 2.4 (a).

A questão atinente à necessidade de retificação de DACON/DCTF, com vistas ao aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/COFINS não cumulativos, tem sido enfrentada em diversos julgamentos desta Câmara Superior, tendo este colegiado julgado que é necessária a

retificação de DACON/DCTF. Nesse sentido, veja-se, por exemplo, o Acórdão nº 9303-014.842, de 14/03/2024, de minha relatoria.

Assinale-se, ainda, o Acórdão nº. 9303-014.684, de 22/02/2024, no qual restou decidido, por voto de qualidade, a impossibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos sem a retificação dos DACONs respectivos. Nessa linha, trago, como razões de decidir no presente voto, os fundamentos consignados no voto vencedor – Redator Designado Gilson Macedo Rosenburg Filho – do mencionado acórdão, abaixo transcritos:

Essa matéria foi enfrentada com maestria pelo Acórdão nº 9303-010.080, de 23 de janeiro de 2020, e reflete, mutatis mutandis, o posicionamento vencedor do Colegiado, de forma que trago à baila sua ratio decidendi para fundamentar e decisão, verbis:

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

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

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

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

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

(...).

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

(...);

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

(...).

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

(...).

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

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

(...).

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

(...).

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

Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de

Arrecadação de Receitas Federais (Darf) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.

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

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

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

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;
II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou
(...).

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

(...).

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Apenas para ilustrar alguma dessas dificuldade, há que relembrar que, dependendo da destinação dos produtos, os créditos terão aplicação diversa (dedução da contribuição, compensação ou resarcimento), apurados com base em parâmetros diversos (mensal ou trimestral)".

Por fim, também registro o raciocínio empreendido pelo ilustre ex-conselheiro José Fernandes do Nascimento proferido no Acórdão nº 3302-004.156, de 22/05/2017:

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

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

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

Ressalto, apenas, que no julgamento só se discutiu a obrigatoriedade de retificação do DACON e não da DCTF.

Forte nestes argumentos, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Diante do exposto, voto dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Conclusão

Diante do acima exposto, voto por (i) não conhecer do recurso especial interposto pelo sujeito passivo e (ii) conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional, dando-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães