



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13896.721356/2015-80  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9303-012.977 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 15 de março de 2022  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BAXTER HOSPITALAR LTDA

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

Período de apuração: 01/06/2010 a 31/12/2010

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/06/2010 a 31/12/2010

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.637/2002, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire (relator), Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

*(documento assinado digitalmente)*

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

*(documento assinado digitalmente)*

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

*(documento assinado digitalmente)*

Tatiana Midori Migiyama – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Rodrigo da Costa Pôssas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência, apresentado pela Fazenda Nacional, admitido pelo despacho de fls. 2660/2664, em face do acórdão n.º 3301-006372, de 18/06/2019 o qual possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/06/2010 a 31/12/2010

CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. CONSTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. PERÍODO. ABRANGÊNCIA.

A análise e o julgamento da suscitada decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir créditos tributários, para períodos de competência não abrangidos pelos lançamentos em discussão, ficaram prejudicados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2010 a 31/12/2010

CRÉDITOS PRESUMIDOS. MEDICAMENTO. REGIME ESPECIAL.

Deve ser afastada a glosa de crédito presumido aproveitado sobre a venda de medicamentos habilitados pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) para fruição do regime especial de utilização daquele benefício tributário.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2010 a 31/12/2010

CRÉDITOS PRESUMIDOS. MEDICAMENTO. REGIME ESPECIAL.

Deve ser afastada a glosa de crédito presumido aproveitado sobre a venda de medicamentos habilitados pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) para fruição do regime especial de utilização daquele benefício tributário.

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

Recurso Voluntário Provido

No recurso especial, a Fazenda Nacional suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto à necessidade de retificação do Dacon, para fins de aproveitamento extemporâneo de créditos das contribuições sociais não cumulativas.

Em contrarrazões, o contribuinte pede o não conhecimento do recurso e, caso conhecido, o seu improvimento.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire – Relator.

**CONHECIMENTO**

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

Em síntese, o contribuinte em suas contrarrazões pede o não conhecimento, alegando diferenças fáticas entre o acórdão recorrido e o paradigma, e também com o argumento de que o recurso especial não se presta ao revolvimento de análise probatória.

A divergência jurisprudencial está comprovada. No acórdão recorrido, a decisão entendeu que não é necessária a retificação do Dacon e da DCTF para que se possa aproveitar créditos extemporâneos do PIS e da Cofins. Ao contrário, o acórdão paradigma n.º 9303-007.510, fixou o entendimento de que sem essas retificações não é possível atestar a certeza e liquidez dos referidos créditos.

Não concordo com o argumento de que se trata de revolvimento do contexto probatório. Isto porque o acórdão recorrido não convalidou as provas trazidas pelo contribuinte. Apesar de ter dado provimento ao recurso voluntário do contribuinte, o fez com ressalvas. Veja-se parte do voto em que tal situação resta demonstrada:

(...)

Entendo que assiste razão ao Contribuinte, visto que é possível o aproveitamento extemporâneo de créditos tributários, independentemente das retificações em DACON e DCTF, desde que respeitado o prazo de cinco anos **e que exista comprovação de que os créditos não foram apropriados noutros períodos.**

Neste sentido, voto por dar provimento ao recurso, **sendo que a autoridade de origem verificará a comprovação da existência dos créditos extemporâneos.**

(...)

Até entendo que houve um certo equívoco no acórdão recorrido, pois o correto seria ter dado provimento parcial ao recurso voluntário, já que ressaltou o direito da autoridade administrativa em conferir a comprovação dos créditos extemporâneos. Mas, independentemente disto, o fato é que as provas não foram confirmadas pela decisão. Caso a decisão tivesse sido peremptória quanto ao acerto probatório, até poderia concordar com o não conhecimento do recurso especial. Assim, tanto o acórdão recorrido quanto o acórdão paradigma debruçaram-se somente no direito formal ao aproveitamento dos créditos extemporâneos, tendo sido as decisões em sentido oposto.

Dessarte, entendo comprovada a divergência de interpretação acerca de fato similar e voto por conhecer o recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

## MÉRITO

A matéria devolvida à apreciação deste colegiado refere-se à possibilidade de apuração de créditos extemporâneos de PIS/COFINS quando o contribuinte não tenha retificado previamente as DACON.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração, tratam-se de créditos extemporâneos referentes a períodos de apuração anteriores. Ou seja, são eventuais direitos de créditos que não teriam sido apurados no mês de sua aquisição. De acordo com a fiscalização, referidos créditos deveriam estar registrados no mês de apuração correspondente, e o que se permite é o seu **aproveitamento** em período posterior e não sua **apuração** em período posterior. Transcrevo abaixo excertos do referido termo:

(...)

A partir dos demonstrativos apresentados pelo CONTRIBUINTE, verificamos que boa parte das notas fiscais relacionadas na planilha “6-16A-L2 e 6-16B\_L2 Bens utilizados como insumos.xlsx” da pasta denominada “Item 5\_Base DACON”, **não se referem ao período em que foram apropriadas e correspondem a aquisições realizadas, inclusive, no ano calendário anterior (2009).**

Esse fato esclarece a razão dos créditos lançados pelo CONTRIBUINTE, particularmente, nos meses de abril, junho, agosto, setembro e outubro de 2010 estarem superestimados, incoerentes com as receitas auferidas e dessa forma, propiciando a apuração indevida de créditos de PIS e Cofins.

Observe-se que o artigo 3º, parágrafo 4º da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03, a seguir transcrito autoriza o aproveitamento do “crédito” não aproveitado em períodos anteriores, o que não quer dizer que se permita a apuração extemporânea de crédito sobre aquisições e despesas relativas a outros períodos, que deveriam ter sido lançadas nos períodos em que incorridas.

**As aquisições de insumo somente se transformam em crédito, após comporem a apuração do próprio mês a que correspondem,** por força do disposto no inciso II e no parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/2003 a seguir transcritos.

(...)

Tenho o entendimento que o art. 3º, § 4º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 permite 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 era necessário uma apuração prévia correspondente 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 10.833/2003 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 mês de apuração anterior 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 n.º 3402-003.148:

"(...) 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 ressarcimento).

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 n.º 9303-003.478, de 25/02/2016:

(...)

É inegável que, como bem apontou o acórdão recorrido, nos termos do § 4º do artigo 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, que disciplina a utilização do crédito, o montante não aproveitado em um mês poderá sê-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 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 dificuldades, há que lembrar que, dependendo da destinação dos produtos, os créditos terão aplicação diversa (dedução da contribuição, compensação ou ressarcimento), apurados com base em parâmetros diversos (mensal ou trimestral).

Por outro lado, como se verifica nas hipóteses em que o dispêndio é empregado, ao mesmo tempo, em operações sujeitas aos regimes cumulativo e não-cumulativo, há que se promover o rateio proporcional dos dispêndios. Como promover tal rateio sem a fixação de critério temporal?

Aliás, levado ao extremo, a aplicação do parágrafo 4º nos moldes defendidos pela contribuinte tornaria o direito a apurar créditos imprescritível.

(...)

Por fim, também registro o raciocínio empreendido pelo ilustre ex-conselheiro José Fernandes do Nascimento proferido no acórdão n.º 3302-004.156:

(...)

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:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de créditos extemporâneo no sistema não-cumulativo de apuração das Contribuições requer que sejam observadas as normas editadas pela Receita Federal, as quais exigem a retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACON sempre que forem apurados novos débitos ou créditos ou aumentados ou reduzidos os valores já informados nas Declaração original. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem. (Acórdão n.º 9303-009.738, de 11/11/2019, relatoria do conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire)

(...)

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON 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. (Acórdão n.º 9303-009.660, de 16/10/2019, relatoria do conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)

No mesmo sentido o aresto paragonado 9303-007.510, de 17/10/2018, para o qual fui designado redator, o qual foi assim ementado:

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.

## DISPOSITIVO

Diante do exposto, conheço e voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, devendo haver o retorno dos autos à instância *a quo* para análise das demais questões de mérito não analisadas por ocasião do julgamento.

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*  
Jorge Olmiro Lock Freire

## **Voto Vencedor**

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Redatora designada.

Primeiramente, peço vênia ao nobre conselheiro relator, que tanto admiro, para expor o entendimento predominante nessa sessão de julgamento quando da apreciação da matéria trazida em Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, qual seja, se o crédito extemporâneo decorrente da não cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes sem necessidade prévia de retificação do Dacon (obrigação acessórias das contribuições) por parte do sujeito passivo.

Ventiladas tais considerações, quanto à primeira discussão - necessidade ou não de retificação da DACON para fins de aproveitamento de créditos extemporâneos do PIS no regime não cumulativo, recorro que essa turma já enfrentou essa matéria, o que, por conseguinte, antecipo meu entendimento por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

O acórdão que adoto como fundamento é o de nº 9303-008.635, assim ementado:

*“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins  
Período de apuração: 01/01/2008 a 31/10/2008*

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

*Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei 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.”*



Naquela ocasião, restou decidido, nos termos do voto condutor (destaques meus):

“[...]”

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

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

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

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

*ASSUNTO: Obrigações Acessórias EMENTA:*

*COMPENSAÇÃO. DCTF RETIFICADORA. A compensação de créditos tributários declarados como saldos a pagar na DCTF com créditos apurados em eventos supervenientes ao período de apuração daqueles créditos*

*tributários obriga o sujeito passivo à entrega de Declaração de Compensação, sendo desnecessária a entrega de DCTF retificadora que tenha por fim informar a compensação efetuada. DCTF é confissão relativa e que a RFB não pode tê-la como definitiva, omitindo-se de realizar 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 n.º 10.637/2002 (PIS) quanto da Lei n.º 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.*

*Recordo o decidido em acórdão n.º 9303006.248 e no acórdão n.º 9303004.562, que consignou a seguinte ementa:*

*"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, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.*

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

*Também a EFD PIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS n.º 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins)."*

[...]"

Frise-se ainda o voto do acórdão recorrido que contemplou o presente caso:

“[..]

*Já o Contribuinte, no que tange as glosas de crédito extemporâneo, assim salienta:*

*(iii) Glosa de créditos extemporâneos sobre aquisições de bens utilizados como insumos: não se sustenta a alegação de que o aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à retificação dos DACONs e DCTFs referentes aos períodos-base a que se referem os créditos, tendo sido, inclusive, já assentado o entendimento no âmbito do E. CARF, inclusive pela CSRF, que a possibilidade de apropriação extemporânea de créditos de PIS e COFINS independe da retificação dos DACONs. (...)*

*ii Composição das bases de créditos glosados*

*215. Tal como mencionado, no decorrer do processo de atendimento à fiscalização e na Impugnação, a Recorrente disponibilizou informações analíticas das notas fiscais que suportaram os créditos de PIS e COFINS sobre aquisições de bens utilizados como insumos nos meses de janeiro a dezembro de 2010. 216. Desafortunadamente, quando da elaboração dos controles para recomposição das bases de cálculo de PIS e COFINS, o D. Agente Fiscal (vide “ANEXO 2” do TVF) apenas relacionou as notas fiscais de aquisição de insumos que foram efetivamente consideradas na recomposição das apurações. Significa dizer, que e não houve qualquer relação das notas fiscais consideradas impróprias para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS. 217. Sendo assim, para que conseguisse minimamente entender o critério do lançamento, e, assim, se defender das acusações fiscais, a Recorrente emvidou os melhores esforços na tentativa de conciliar a base de cálculo original dos créditos de PIS e COFINS com a base de cálculo apurada pelo D. Agente Fiscal, para, então, identificar as notas fiscais excluídas em decorrência das conclusões fiscais.*

218. Após essa árdua tarefa, a Recorrente conseguiu identificar a maioria das notas fiscais excluídas pela Fiscalização da base de créditos de bens utilizados como insumos, que totalizaram o montante de R\$ 69.793.600,88.

219. Para facilitar a análise, a Recorrente elaborou planilha eletrônica no formato

Excel, a qual foi acostada aos autos no formato impresso (vide Docs. 17, 18 e 19, na sequência das fls 1597 a 1909, 1910 a 2164), consolidando na aba “Consolidado”

todas as notas fiscais originalmente incluídas na base de cálculo dos créditos de bens utilizados como insumos. E nas abas “Consideradas” e “Desconsideradas”, respectivamente, as notas fiscais incluídas e excluídas da base de cálculo dos créditos de bens utilizados como insumos, conforme o critério da fiscalização.

(...) 221. A época do protocolo da Impugnação, infelizmente, em virtude de regras administrativas impostas pela própria Receita Federal do Brasil, não foi possível a juntada da planilha em meio eletrônico. Contudo, com a alteração e implantação da

obrigatoriedade de protocolo eletrônico de petições por meio do sistema E-CAC, a Recorrente aproveita a oportunidade para juntar aos autos, como arquivo não paginável, a planilha eletrônica no formato Excel (“Relatório\_Dacon2010\_NFs”

doravante denominado “Planilha Eletrônica”). (...) 223. Por meio dos referidos relatórios os I. Conselheiros poderão realizar testes através do recurso de filtragem de dados. Como demonstrado na imagem a seguir, por meio de filtro na coluna “DACON”, poderão ser identificadas quais notas fiscais de aquisição de insumos (dados da coluna “NF”) foram consideradas e/ou desconsideradas (a depender das abas selecionadas) pelo D. Agente Fiscal, na recomposição das bases de cálculo do ano-calendário de 2010:

(...) 224. Para que se tenha dimensão qualitativa e quantitativa do montante total de créditos de PIS e COFINS glosados pela D. Fiscalização sob o argumento de apropriação extemporânea, cerca de 66% (R\$ 45.917.214,37 –

*vide Doc. 20 – às fls 1910 a 2164) da base de créditos glosados corresponde a notas fiscais de aquisições de bens utilizados como insumos, realizadas no ano-calendário de 2009, mas que, devido a erros de parametrização de sistema, detectado no mês de abril de 2010, somente tiveram o correspondente crédito apropriado nesse mês (abril/2010). (...) 230. Quanto à proporção restante, de 34% (R\$ 23.876.386,50 – vide Doc. 21 da Impugnação – às fls. 1910 a 2164), este corresponde às notas fiscais de aquisições de bens utilizados como insumos realizadas no ano-calendário de 2010. Novamente, tal montante poderá ser verificado pelos I. Conselheiros por meio da aplicação de filtro na coluna “Data Fiscal 1”, dos dados contidos na aba “Desconsideradas” da Planilha Eletrônica, mediante seleção dos meses do ano calendário de 2010.*

*231. A aplicação de filtro adicional na coluna “DACON”, seleção do mês “agosto10”, demonstra que dessa proporção restante, pela mesma razão acima, 66% (R\$ 15.757.728,06 – vide Doc. 22 da Impugnação – às fls. 1910 a 2164) tiveram o correspondente crédito apropriado no mês de agosto de 2010.*

*232. Outra parcela de 28% da proporção restante (R\$ 6.739.987,69 – Doc. 23 da Impugnação – às fls. 1910 a 2164 e 2165 a 2466), obtida a partir da aplicação de filtro na coluna “DACON”, seleção dos meses de “setembro10” e “outubro10”, evidencia que se trata de créditos apropriados nesses meses, e que se referem a notas fiscais de aquisições de bens utilizados como insumos nos meses imediatamente anteriores (julho, agosto e setembro), o que, aliás, corrobora a afirmação de excesso de exação, na medida em que, devido ao complexo universo de obrigações DF CARF MF Fl. 2644 Processo n.º 13896.721356/201580 Acórdão n.º 3301006.372 S3C3T1 Fl. 2.643 18 acessórias que as empresas estão sujeitas a cumprir, é cada vez mais comum a fixação de data limite (corte) para o processamento de notas fiscais de aquisições, tanto para fins de programação de pagamento dentro do mês, quanto para fins de apropriação de créditos dos mais variados tributos. Ou seja, nesse contexto, se*

ria até imprópria a classificação de crédito extemporâneo. (...) 236. Finalmente, em relação a 6% da proporção restante (R\$ 1.378.670,75 – vide Doc. 24, da Impugnação às fls. 2165 a 2466), a Recorrente identificou que se trata de notas fiscais de aquisições de bens utilizados como insumo nos meses de abril, junho e dezembro, cujo registro contábil e a correspondente apropriação de créditos de PIS e COFINS ocorreram, tempestivamente, nessas mesmas competências. Não custa lembrar que referido montante e, conseqüentemente, a confirmação de que não se trata de créditos extemporâneos, deve ser apurada a partir da aplicação de filtro na coluna “Data Fiscal 1”, na aba “Desconsideradas” da Planilha Eletrônica, selecionando-se todos os meses do ano-calendário de 2010, e, em seguida, mediante filtro na coluna “DACON”, selecionando-se os meses de “abril10”, “junho10” e “dezembro10”. (...) 243. Portanto, provado que, na realidade, os créditos de PIS e COFINS foram corretamente apropriados nos respectivos meses de registro em que as aquisições de insumos foram efetuadas, independentemente da declaração quanto à decadência operada em relação ao período de janeiro a maio de 2010, não resta outra sorte que não seja a declaração da total improcedência desta parcela do lançamento tributário. ü Das evidências que provam que não houve apropriação dos créditos extemporâneos em períodos anteriores (duplicidade) (...) 254. Na coluna “D” da planilha “Recomposição DACON 2009\_Demais\_Meses” é possível identificar as notas fiscais que efetivamente compuseram a base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS no ano-calendário de 2009. Assim, é facilmente constatável que em todos os meses, com exceção do mês de dezembro, as bases de créditos de PIS e COFINS informadas nos DACONs do ano de 2009, foram inferiores a base de créditos extemporâneos, e, ademais, que não existem colidência de informações.

*255. Essas constatações constituem prova inequívoca de que não houve apropriação*

*de créditos em duplicidade. Ao contrário, só confirmam a informação prestada pela Recorrente no sentido de que, no mês de abril de 2010, foi detectado um erro na parametrização de seu sistema de gestão contábil e fiscal utilizado à época, que ensejou a postergação na apropriação dos créditos.*

*256. Ante todo o exposto, a Recorrente pede e espera que os I. Conselheiros de firam*

*o cancelamento da glosa da apropriação extemporânea de créditos de PIS e COFINS no ano-calendário de 2010. Tanto porque a lei garante o direito à apropriação extemporânea dos créditos de PIS e COFINS, sem estabelecer a forma pela qual o crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser compensado nos meses subsequentes, quanto porque o procedimento adotado não gerou qualquer lesão ao Erário.*

***Entendo que assiste razão ao Contribuinte, visto que é possível o aproveitamento extemporâneo de créditos tributários, independentemente das retificações em***

***DACON e DCTF, desde que respeitado o prazo de cinco anos e que exista comprovação de que os créditos não foram apropriados noutros períodos.***

*Neste sentido, voto por dar provimento ao recurso, sendo que a autoridade de origem verificará a comprovação da existência dos créditos extemporâneos.  
[...]"*

Vê-se, assim, que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 não restringem a utilização de crédito extemporâneo das contribuições não cumulativas, tampouco impõe, para tanto, restrições – retificação de obrigações acessórias (DCTF/DACON/atual EFD Contribuições), eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes. Ora, tais leis estabelecem literalmente que o “crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Reforça-se tal direcionamento a própria orientação dada pela Receita Federal quando traz:

- Que 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;
- Quanto à atual EFD Contribuições, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS n.º 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins). Eis o que dispõe: “Crédito extemporâneo é aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado”.

Em respeito ao comando legal, entende-se que não pode a autoridade fiscal negar o direito ao crédito por decorrência de vícios em obrigações acessórias, quer sejam, DCTF, DACON/atual EFD Contribuições, caso se confira legitimidade aos créditos, mediante documentação contábil e fiscal de que o crédito foi devidamente apurado e se mostra, para tanto, líquido e certo, bem como não foi utilizado em duplicidade, ainda que registrado fora de época. Ou seja, erros formais não poderiam inviabilizar o direito de o sujeito passivo ter os seus créditos extemporâneos reconhecidos pela administração fiscal.

Em vista de todo o exposto, com a devida vênia, votamos por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

*(documento assinado digitalmente)*

Tatiana Midori Migiyama