



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10380.903804/2012-31  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-008.708 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de fevereiro de 2021  
**Recorrente** NUFARM INDUSTRIA QUIMICA E FARMACEUTICA S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

**COMBUSTÍVEL. LUBRIFICANTE. EMPILHADEIRA. RELEVANTE. INSUMO.**

Fixada a necessidade legal do uso de empilhadeiras e demonstrada a perda de qualidade do processo produtivo por sua supressão de rigor a concessão de créditos das contribuições para combustíveis e lubrificantes de empilhadeiras.

**FRETE PARA FORMAÇÃO DE LOTE. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

Deve ser concedido o crédito ao frete de transferência desde que (e somente se) a mercadoria acabada estiver vendida e não para formação de lote para posterior venda.

**CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. RETIFICAÇÃO DA CON. DESNECESSIDADE.**

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Dacons retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas DIPJs e DCTFs retificadoras, ou, alternativamente, demonstração inequívoca, através de planilhas de apuração que reproduzam os mesmos cálculos das planilhas integrantes dos Despachos Decisórios do gênero, evidenciando o correto aproveitamento dos créditos e a reapuração de todos os tributos que sejam impactados por reflexo (como o IRPJ e a CSLL), segundo a legislação aplicável, sempre acompanhadas de livros e documentos contábeis-fiscais que suportem as informações prestadas.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso, do seguinte modo: (i) por unanimidade de votos, para reverter as glosas relativas ao combustível utilizado nas empilhadeiras; (ii) por maioria de votos, para negar provimento ao pedido de crédito sobre frete interno, vencidos os conselheiros Fernanda Vieira Kotzias, Ariene D'Arc

Diniz e Amaral e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; e (iii) por voto de qualidade, para negar provimento ao pedido de creditamento extemporâneo, vencidos os Conselheiros Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Ariene D'Arc Diniz e Amaral e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-008.705, de 23 de fevereiro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10380.903801/2012-05, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Luís Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Ronaldo Souza Dias, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Ariene D'Arc Diniz e Amaral (suplente convocada), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Pedido de ressarcimento de CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) mercado interno relativo ao terceiro trimestre de 2008.

O pedido de crédito foi parcialmente deferido por despacho eletrônico fundamentado em relatório fiscal que destaca:

Gás de empilhadeira e combustíveis e lubrificantes não são insumos do processo produtivo da **Recorrente**;

Fretes de produto acabado entre estabelecimentos não gera crédito das contribuições;

Não é possível o crédito extemporâneo das contribuições sem a retificação da escrita fiscal de todo o período com o recolhimento de IRPJ e CSLL incidentes sobre a diferença.

Intimada, a **Recorrente** apresentou Manifestação de Inconformidade em que alega:

Nulidade do despacho decisório por falta de indicação do dispositivo legal em que se baseia para negar o pedido de crédito;

Gera crédito de PIS/COFINS todo custo necessário para a atividade da empresa;

As empilhadeiras são utilizadas para movimentação e armazenamento de insumos e produtos acabados no curso do processo produtivo, logo essenciais a este;

O rol do artigo 3º da Lei 10.833/03 (e também da 10.637/02) é exemplificativo, de modo que o frete entre estabelecimentos de produto acabado também geram créditos das contribuições;

*“O remanejamento dos produtos para outros estabelecimentos da empresa contribuinte para estocar/armazenar seus produtos, tem como justificativa a logística empresarial e a busca pela eficiência”;*

Não há base legal para afastamento do crédito extemporâneo de PIS/COFINS;

*“Não cabe ao Ilustre fiscal na apreciação do crédito através do pedido de ressarcimento questionar o que utilizou como custo na base de IRPJ, vez que caso pretendesse questionar o IRPJ, o deveria fazer mediante auto de infração”;*

*“O crédito de PIS é um direito do Contribuinte que a Receita Federal não pode negar ou afastar, pois este é um crédito próprio do sistema da não-cumulatividade do PIS/COFINS, o qual não é deduzido da BC do IRPJ/CSLL, mas na verdade simplesmente não a compõe”;*

*“A própria Lei n.º. 10.833/2003 [art. 3º § 10] assegura que o crédito de COFINS não constitui receita bruta, de igual modo ocorre com o PIS, portanto, não influencia no cálculo do IRPJ/CSLL”.*

A DRJ manteve integralmente a glosa porquanto:

Descabido o pedido de sustentação oral (por ausência de regulamentação) em sede de primeiro grau de julgamento no processo administrativo;

*“A glosa do crédito sobre combustíveis e lubrificantes utilizados em empilhadeiras, porque não consumido no processo produtivo da empresa, consoante art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Da mesma forma, a glosa do crédito sobre frete de movimentação de produtos acabados entre os estabelecimentos da empresa, por não se enquadrar na hipótese dos arts. 3º, IX, e 15, II, da Lei n.º 10.833/2003. Por fim, a glosa sobre crédito apropriado extemporaneamente, já que em descompasso com a interpretação dada às leis por várias Soluções de Consulta da RFB”;*

*“Considera-se insumo tudo aquilo que configura elemento necessário (existência do produto ou serviço) ou relevante (qualidade do produto ou serviço) da atividade – produtiva, fabril ou de prestação serviços –, da qual decorre a receita ou faturamento”;*

Não restou demonstrado que as empilhadeiras são utilizadas no curso do processo produtivo da **Recorrente**;

*“O transporte de produto acabado para outro estabelecimento do contribuinte dá-se em momento deslocado espaço-temporalmente da fase produtiva e, afastada a aplicação dos arts. 3º, IX, e 15, II, da Lei nº 10.833/2003, o frete não pode ser considerado insumo nos termos da legislação que autoriza o creditamento”;*

*“O §1º do art. 3º das leis das contribuições determina que os créditos, no regime da não-cumulatividade, devem ser apurados mediante aplicação da alíquota sobre o valor dos bens e serviços adquiridos no mês ou sobre o valor das despesas incorridas no mês, ou seja, confina o cálculo e a utilização de créditos aos respectivos períodos de apuração, para que tanto a existência quanto a natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro do período específico de geração”;*

*“Para efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores, seja porque indevido, seja porque não descontado, deve-se retificar o Dacon e a DCTF do período assinalado pela incorreção”.*

Intimada, a **Recorrente** apresentou Voluntário em que reitera o quanto descrito em Impugnação e atesta que normas de segurança determinam o manuseio dos produtos por si produzidos por empilhadeiras, demais disto, as empilhadeiras são utilizadas nas etapas produtivas de formação dos bags e envase, nos termos de parecer que acompanha a peça de irresignação.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor no acórdão paradigma como razões de decidir:<sup>1</sup>

### 1) Quanto aos créditos relativos ao combustível utilizado nas empilhadeiras

A **Recorrente** pleiteia crédito das aquisições de combustíveis e lubrificantes para empilhadeiras como **INSUMOS DAS CONTRIBUIÇÕES**, uma vez que a) a empilhadeira é utilizada no curso do processo produtivo e b) há determinação legal de uso de empilhadeiras para manuseio dos produtos por si fabricados. Em contraponto, a DRJ atesta que não há provas de que as empilhadeiras são utilizadas no curso do

---

<sup>1</sup> Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

processo produtivo da **Recorrente**; aliás, segundo a DRJ, a **Recorrente** narra que as empilhadeiras também são utilizadas no armazenamento das mercadorias, pós processo produtivo, portanto.

Acerta a DRJ quando ressalta que insumo é a mercadoria ou serviço essencial ou relevante ao processo produtivo e que é dever do contribuinte demonstrar a origem do seu crédito. Entretanto, enquanto o juízo de essencialidade é de pertença (de imanência) ao processo produtivo o juízo de relevância é de pertinência (de importância) a este processo. Desta forma, para ser essencial a mercadoria ou o serviço deve compor (pertencer) o processo produtivo (leia-se da entrada do insumo até a conclusão do produto final), para ser relevante não é necessário pertencer ao processo produtivo mas possuir importância tal que sem a mercadoria ou o serviço este processo perde qualidade; tudo conforme escorreita lição da Ministra Regina Helena Costa no Precedente Vinculante que determinou o conceito de insumos:

O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI)

A **Recorrente** descreve em seu arrazoado que utiliza empilhadeiras para a formação de *bags* e paletização de 800 quilos a 2 toneladas. Os *bags* são então posicionados próximos aos reatores no início do processo produtivo. Prossegue a **Recorrente** afirmando que ao final do processo produtivo as embalagens para envase são posicionadas próximas ao maquinário para o despejo do produto final. Todavia, os documentos que acompanham a peça de irrisignação descrevem que as empilhadeiras são utilizadas 1) para transportar os insumos de uma planta a outra para o início do processo produtivo, 2) para a devolução dos insumos não utilizados no processo produtivo para armazém e 3) para troca de filme Stretch:

#### REQUISIÇÃO E RECEBIMENTO DE INSUMOS

Área de Produção deve encaminhar uma solicitação de todos os materiais, conforme volume programado, para a área de logística em um prazo máximo de 24 horas antes do início da produção para que haja tempo hábil de movimentação dos materiais nas plantas. Essa movimentação deve ser por meio de empilhadeiras. Caso haja

#### DEVOLUÇÃO DE INSUMOS

Após a conclusão da campanha de produção, todas as matérias-primas não utilizadas no processo devem ser devolvidas para a Área de Materiais, conforme quantidade e lote de matérias-primas em um prazo máximo de 24 horas. Toda a movimentação deve ser registrada por meio do sistema ERP. Essa movimentação deve ser por meio de empilhadeiras.

**Observação 2:** Para a troca de refil de filme Stretch o operador deverá levar o refil de filme Stretch na empilhadeira o mais próximo possível da máquina filmadora. Feito isso, é preciso retirar o rolo de filme Stretch da empilhadeira para colocá-lo na máquina Stretch. Para a realização desta atividade é importante solicitar apoio a equipe, e obrigatoriamente deve-se usar luva anti-corte.

Em assim sendo, a prova dos autos conta que a empilhadeira não é utilizada no processo produtivo. Contudo, o uso de empilhadeiras é importante para o processo, sem ela os insumos chegariam com alguma dificuldade de uma planta fabril a outra (se é que chegariam ante o peso das sacas) e, certamente sofreriam as intempéries da falta de cuidados com o armazenamento – tudo a indicar que se tratam de insumos por

relevantes. Some-se ao antedito o quanto descrito na Portaria MTb n.º 3.214, de 08 de junho de 1978 que determina (dentre outras coisas) que o empregador (**Recorrente**) “*deve envidar esforços a fim de que a manipulação de mercadorias não acarrete o uso de força muscular excessiva por parte dos operadores de checkout*”

Destarte, de rigor a reversão da glosa sobre aquisição de combustíveis e lubrificantes para empilhadeiras.

## 2) Quanto aos créditos relativos ao frete interno

A fiscalização glosou créditos de **FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTO ACABADO e PARA ARMAZÉM GERAL E DEPÓSITO FECHADO** por não se tratar de frete de venda, inexistindo previsão legal ao creditamento.

Em contraponto, a **Recorrente** assevera que a transferência das mercadorias para as filiais é parte do processo de venda das mesmas. Ainda, argumenta a **Recorrente** que o conceito de insumos das contribuições em questão é idêntico àquele utilizado pela legislação do IRPJ – o que, como visto acima, não é.

O artigo 3º inciso IX da Lei 10.833/03 permite o creditamento dos tributos incidentes sobre as despesas com frete de mercadoria “nos casos dos incisos I e II” ou seja, de insumos e de material para venda:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, **nos casos dos incisos I e II**, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

É certo que a norma que permite o creditamento fala em uma primeira leitura em frete de venda de mercadorias revendidas (inciso I do *caput* do artigo 3º) e frete de venda de insumos (inciso II do *caput* do artigo 3º). Entretanto, quer parecer que houve um lapso do legislador ao falar de frete de insumos ao invés do frete do resultado final do processo produtivo; da mercadoria acabada, portanto. Ora, se o insumo fosse revendido tal como recebido deixaria de ser insumo – essencial ou relevante ao processo produtivo.

Desta forma, deve ser concedido o crédito ao frete de transferência desde que (e somente se) a mercadoria acabada estiver vendida – ai sim é possível entender que o frete de transferência é frete de venda. Contudo, no caso em liça, a **Recorrente** apenas aventa a possibilidade de venda posterior das mercadorias transferidas para as suas filiais e armazenadas, sem afirmar categoricamente ou trazer aos autos prova de venda efetiva das mercadorias transferidas, tornando a glosa de rigor.

## 3) Quanto ao creditamento extemporâneo

(...)

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume muito bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, ousou dele discordar quanto à sua conclusão de reverter a glosa de créditos extemporâneos das contribuições, sob o fundamento de que não existiu “*alguma desvantagem à fiscalização (enquanto entidade) no procedimento adotado pela Recorrente*”:

Quebrando a quarta parede (e por tal pede-se vênia), **foge a capacidade criativa deste Relator alguma desvantagem à fiscalização (enquanto entidade) no procedimento adotado pela Recorrente** – até porque, não cabe a esta Turma ou mesmo a fiscalização imaginar cenários em que os créditos são (ou foram) mal (ou incorretamente) aproveitados. Ante prova do direito ao crédito do contribuinte, deve a fiscalização apresentar *prova* de fato modificativo (consumo parcial em outros períodos), impeditivo (utilização em duplicidade) ou extintivo (decadência) – não o fazendo, de rigor a concessão do crédito. (g.n.)

Com efeito, o Relatório Fiscal da DRF – Fortaleza, às fls. 08/10, deixa claro os motivos para somente admitir os créditos extemporâneos caso o contribuinte promovesse o recálculo e o refazimento das apurações, bem como promovesse a retificação das declarações pertinentes:

O segundo requisito diz respeito à necessária retificação, em cada um dos períodos pertinentes, de todas as declarações e demonstrativos (DACon, DCTF e DIPJ) 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 pela empresa 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 (ativação de valores), resulta, necessariamente, na redução, em cada período de apuração correspondente, de custos ou despesas incorridas; e, por consequência, implica a elevação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

De modo inverso, a não apropriação oportuna dos créditos acima referidos resulta na elevação de custos ou despesas incorridas, implicando a redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No presente caso concreto foi justamente a segunda hipótese que ocorreu, a empresa não apropriou oportunamente créditos relativos ao PIS e à COFINS e contabilizou tais valores como custo ou despesa, reduzindo as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Se depois a empresa deseja aproveitar-se desses valores teria de recalcular e refazer a apuração de todos os seus tributos, especialmente o IRPJ e a CSLL e retificar, em cada um dos períodos de apuração envolvidos todas as declarações pertinentes.

Caso não proceda da maneira acima a empresa estará utilizando duplamente os valores solicitados: como custo ou despesa na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e como crédito de PIS e COFINS.

Há diversas Soluções de Consulta no âmbito da RFB, que exprimem o que foi visto acima, dentre elas citaremos a Solução de Consulta nº 14 – SRRF/6ª RF/Disit, de 17/02/2011, a Solução de Consulta nº 335 – SRRF/9ª RF/Disit, de 28/11/2008 e a Solução de Consulta nº 40 – SRRF/9ª RF/Disit, de 13/02/2009.

Assim sendo, deve ser glosado o crédito de PIS e COFINS, solicitado em maio de 2007, que tem por base valores pagos em 2005, 2006 e de 01/2007 a 04/2007, uma vez que a empresa não promoveu o recálculo e o refazimento das apurações acima citadas, nem promoveu a retificação das declarações pertinentes.

Vejamos o teor da Solução de Consulta nº 14 – SRRF/6ª RF/Disit, de 17/02/2011, utilizada pela Fiscalização como um dos seus fundamentos:

Isto posto, a Consulente indaga:

(a) Está correto o entendimento da consulente no sentido de que pode efetivar o creditamento dos valores relativos ao Pis e à Cofins decorrentes da entrada de mercadorias, destinadas unicamente à manutenção e conservação de máquinas, equipamentos, veículos e imóveis utilizados em seu processo produtivo?

**(b) Considerando que a consulente não efetivou estes créditos, está correto o seu entendimento no sentido de que poderá efetivar os créditos dos últimos cinco anos, nos termos do parágrafo 4º, art. 3º da Lei 10.833/03?**

(...)

Conclusão

Com base nos fundamentos acima expostos, PROPONHO que se responda à Consulente que:

a) atendidos os demais requisitos da legislação de regência, geram direito à apropriação de créditos a serem descontados do PIS e da Cofins as despesas efetuadas com a aquisição de bens usados como insumos na manutenção ou conservação de máquinas e equipamentos, desde que, cumulativamente:

(...)

b) atendidos os demais requisitos da legislação de regência, **admite-se a apropriação extemporânea de créditos do PIS e da Cofins, desde que seu titular recalcule os tributos devidos em cada período de apuração correspondente a tais créditos (inclusive o Imposto de Renda e a CSLL)** e retifique as declarações afetadas por esse procedimento, em especial a Dacon, a DCTF e a DIPJ;

Verifica-se, de pronto, que a apropriação de créditos extemporâneos altera a apuração de diversos tributos, e não apenas do próprio PIS e COFINS, por conta das regras de Contabilidade. Daí a necessidade de um amplo recálculo, não sendo possível acatar a alegação do ilustre relator de que “o procedimento adotado pela Recorrente representa bônus aos cofres públicos”:

Com isto se quer dizer que o simples fato de existir a dicção legal acima prova que o procedimento adotado pela Recorrente (também) é correto, *rectius*, não pode existir impedimento ao gozo do crédito. Caso a Recorrente adotasse o procedimento descrito pela fiscalização, o crédito escritural do período de apuração teria inegável impacto no valor recolhido por esta aos cofres públicos, conseqüentemente, **haveria majoração do indébito e sobre este deveriam incidir todas as correções legais**, ou seja, de maneira diametralmente diversa àquela apontada pelo artigo 13 acima. **Em verdade, o procedimento adotado pela Recorrente representa bônus aos cofres públicos que deixarão de ressarcir encargos moratórios.**

Além de ser impossível aferir, sem efetivar toda a reapuração dos tributos, se o procedimento determinado na legislação irá favorecer o contribuinte ou a Fazenda Nacional, deve-se ter em conta que **o objetivo da Fiscalização não é “favorecer” o Fisco, mas sim aplicar corretamente a legislação em vigor**, pouco importando quem terá, ao final, maior proveito econômico.

A legislação tributária não permite a utilização de créditos de forma acumulada em um único mês, motivo pelo qual deve o contribuinte retificar, ao menos, as PER/DCOMPs de cada período para o qual houve alteração no saldo credor. O dispositivo legal que se utilizam os contribuintes para justificar tal possibilidade de creditamento extemporâneo é o art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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.**

Esse “transporte de saldo”, permitido pela legislação tem como único objetivo possibilitar que o saldo de crédito seja utilizado para dedução do próprio tributo, no período subsequente, como previsto pela sistemática da não-cumulatividade. Vejamos.

Trata-se de conhecida regra hermenêutica a que afirma que os incisos devem ser interpretados dentro do parágrafo ou do artigo em que estão inseridos, bem como os parágrafos de acordo com o *caput* do seu artigo. Essa vinculação de preceitos normativos segundo uma hierarquia representa o método (ou critério) de interpretação topográfico, pelo qual os dispositivos, em sua interpretação, devem levar em conta o contexto em que estão inseridos. É uma vertente do método de interpretação sistemático. Pois bem.

Com base nessa regra hermenêutica, a correta interpretação para este § 4º do art. 3º é no sentido de que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes através de desconto do valor apurado na forma do art. 2º (dedução do tributo devido), e não fazendo seu acúmulo para fins de realizar compensação com outros tributos.

Se assim fosse, tal regra deveria constar em algum dispositivo da Lei nº 9.430/96, cujos artigos 73 e 74 tratam especificamente de “Restituição e Compensação de Tributos e Contribuições”, ou possuir dispositivo autorizativo expresso, assim como o inciso II do § 1º do art. 5º das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

§ 1º **Na hipótese deste artigo**, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

**II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal**, observada a legislação específica aplicável à matéria.

O presente processo trata de pedido de ressarcimento, o que só pode ser feito com o crédito acumulado no próprio trimestre a que se refere o pedido. Assim, como o contribuinte está apresentando Pedido de Ressarcimento referente a crédito de determinado trimestre, somente o crédito acumulado neste trimestre poderá ser objeto do pedido. O crédito acumulado nos períodos de apuração anteriores deveria ter sido solicitado em Pedido de Ressarcimento, original ou retificador, específico para cada trimestre respectivo. É a regra estabelecida pela legislação, **cujá Lei nº 9.430/96 confere à Receita Federal a competência para disciplinar como deverão ser efetuados os procedimentos de restituição, compensação e ressarcimento:**

**Lei nº 9.430/1996**

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.

#### **Instrução Normativa RFB nº 600, de 28/12/2005**

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.

(...)

#### **COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS**

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

III - aquisições de embalagens para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1º de abril de 2005.

(...)

§ 4º O disposto no inciso II aplica-se aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação apurados na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

(...)

§ 6º A compensação dos créditos de que tratam os incisos II e III e o § 4º somente poderá ser efetuada após o encerramento do trimestre-calendário.

§ 7º Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o inciso I, remanescentes da dedução de débitos dessas contribuições em um mês de apuração, embora não sejam passíveis de ressarcimento antes de encerrado o trimestre do ano-calendário a que se refere o crédito, podem ser utilizados na compensação de que trata o caput do art. 26.

§ 8º A compensação de créditos de que tratam os incisos I e II e o § 4º, efetuada após o encerramento do trimestre-calendário, deverá ser precedida do pedido de ressarcimento formalizado de acordo com o art. 22.

**§ 9º O crédito utilizado na compensação deverá estar vinculado ao saldo apurado em um único trimestre-calendário.**

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.

§ 1º O pedido de ressarcimento a que se refere este artigo será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do Programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração (papel) acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

(...)

**§ 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.**

Nos casos em que não há tributo a ser compensado em determinado período de apuração, o crédito pode ser objeto de Pedido de Ressarcimento (a depender da natureza do crédito) ou ser transportado para os períodos seguintes, passando a ser tratado como “crédito não-ressarcível”, ou seja, aquele que os sistemas de compensação da Receita Federal (e também o contribuinte) irão inicialmente deduzir do tributo devido no período para, somente no caso deste se esgotar, iniciar a dedução do crédito acumulado no próprio trimestre, que é um “crédito ressarcível” (para aquele trimestre).

Nesse sentido, as seguintes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

**i) Acórdão nº 9303-010.080, Sessão de 22/01/2020. CSRF.**

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.

**ii) Acórdão n.º 9303-009.739, Sessão de 11/11/2019. CSRF.**

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, que 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.

**iii) Acórdão n.º 9303-009.658, Sessão de 16/10/2019. CSRF.**

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.

(...)

II – energia elétrica de períodos anteriores.

O aproveitamento de créditos sobre os custos/despesas com energia elétrica está previsto no inc. III do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Contudo, conforme consta expressamente do inc. II do § 1º, deste mesmo artigo, os créditos devem ser descontados sobre os gastos incorridos no mês em que a energia foi consumida.

O art. 74 da Lei nº 9.430/1996, assim dispõe quanto ao ressarcimento/compensação:

(...)

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:

(...)

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 no 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 à RFB pelo contribuinte.

Já a IN SRF n.º 590, de 22 de dezembro de 2005, assim dispõe:

(...)

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.**

No presente caso, foram glosados créditos aproveitados indevidamente sobre custos/despesas com energia elétrica incorridos em meses anteriores, sem a devida retificação dos Dacon.

O ressarcimento/compensação de créditos extemporâneos da COFINS é possível, desde que retificados os respectivos Dacon e as DCTF.

**iv) Acórdão n.º 3302-007.885, Sessão de 16/12/2019.**

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, **é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes**, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

**v) Acórdão n.º 3401-007.091, Sessão de 19/11/2019.**

CRÉDITOS DE PERÍODOS ANTERIORES. CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. CONDIÇÕES DE APROVEITAMENTO.

**O crédito acumulado nos períodos de apuração anteriores ao que se analisa devem ser solicitados em Pedidos de Compensação/Ressarcimento específicos para cada trimestre respectivo.** É a regra estabelecida pela legislação, **cuja Lei n.º 9.430/96 confere à Secretaria da Receita Federal a competência para disciplinar como deverão ser efetuados os procedimentos** de restituição, compensação e ressarcimento, nos termos da Instrução Normativa RFB n.º 900/2008.

**vi) Acórdão n.º 3402-007.057, Sessão de 23/10/2019.**

Quanto aos créditos extemporâneos, as turmas do CARF tem entendido que, além da forma indicada pela Receita Federal, no sentido da correção de erros na apuração da contribuição, por meio da realização de retificação do DACON, com a 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.

(...)

**No caso concreto, percebe-se que a recorrente não efetuou a retificação das DACONs e DCTFs e tampouco trouxe aos autos comprovação inequívoca de que não aproveitou os referidos créditos extemporâneos em períodos anteriores à utilização.** Apenas as cópias das DACONs juntadas, desacompanhadas dos respectivos registros contábeis, não se mostram suficientes para comprovar que o crédito pleiteado não foi anteriormente utilizado pela empresa.

(...)

Em consequência, deve ser mantida a decisão recorrida.

**vii) Acórdão nº 3002-000.625, Sessão de 20/02/2019.**

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO. CONDIÇÕES.**

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.

Estamos diante de matéria controversa, para a qual há decisões que defendem a necessidade de retificação de Dacon e DCTF para fins de tornar viável o aproveitamento do crédito extemporâneo, enquanto em outras prescinde-se dessa formalidade. De toda sorte, não creio que exista alguma decisão em que se aceite o crédito extemporâneo se o contribuinte não houver providenciado a prova da certeza e liquidez do que alega.

No nosso caso, desde a Manifestação de Inconformidade **as alegações do contribuinte são apenas no sentido de ser possível o aproveitamento, sem qualquer providência no sentido de retificar as declarações ou de trazer provas da não utilização dessas despesas anteriormente,** de modo que, ainda que se superasse a exigência de correção das declarações, faltaria a demonstração do direito que, como é cediço, é ônus do sujeito passivo nos pedidos de restituição, ressarcimento e compensação.

(...)

Em suma, nestes autos não foi providenciada a devida retificação das declarações pertinentes, nem trazida qualquer prova, devendo, por isso, ser mantida a glosa aos créditos extemporâneos.

**A necessidade de retificação dos DACONs, DCTFs e DIPJs respectivos não é mera formalidade.** O primeiro fator a exigir essa conduta é a óbvia possibilidade de que o contribuinte esteja pedindo o mesmo crédito 2 vezes, tanto no período original, quanto no período posterior, no qual esteja sendo feito o creditamento extemporâneo. Somente com o levantamento da base de cálculo de ambos os períodos seria possível realizar essa determinação, somado à demonstração de que, caso tivesse sido creditado no período correto, o valor extemporâneo:

i) não estaria prescrito;

ii) não teria sido consumido na própria escrita fiscal, no período correspondente entre a data em que o creditamento deveria ter sido feito e a data em que foi apresentado o pedido de ressarcimento ou a declaração de compensação. Destacando que esta apuração é feita automaticamente pelos sistemas informatizados da Secretaria da

Receita Federal, a partir, justamente, das informações extraídas dos DACONs e DCTFs, **daí a necessidade de sua retificação, ou que o contribuinte refaça, manualmente, todo a apuração deste período.**

Essa última opção exigiria do Fisco que também realizasse toda a fiscalização manualmente, e implicaria no desperdício de milhões de reais dos contribuintes, que são investidos anualmente no desenvolvimento e manutenção de soluções de tecnologia para aprimorar e automatizar as fiscalizações, além de torná-las menos suscetíveis a erros humanos.

Nesse contexto, **não me parece razoável deixar ao sabor do contribuinte decidir se será fiscalizado automaticamente,** por um programa de computador que fará este trabalho em segundos, **ou manualmente,** implicando o deslocamento físico de um servidor para realizar este procedimento em dias, intimando o contribuinte a apresentar sua escrita fiscal (prazo em lei de 05 dias, prorrogáveis), preenchendo manualmente planilhas de cálculos que, a depender do porte do contribuinte, pode consumir dias, etc., **simplesmente pelo fato que o contribuinte não queria fazer as retificações devidas** na forma determinada na legislação. Ao que se demonstra, o contribuinte busca transferir para o Fisco um trabalho que lhe incumbe.

Em segundo lugar, exige-se a segregação dos créditos por períodos de apuração devido ao fato de que, neste regime, estes créditos são passíveis de ressarcimento/compensação segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. 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 repetição por qualquer uma das formas previstas (compensação ou ressarcimento, por exemplo).

A possibilidade de compensação ou ressarcimento tem a ver com a natureza dos créditos apurados e com o período em que foram gerados. Em síntese, as opções de compensação ou ressarcimento estão assim delineadas pela legislação:

- i) créditos associados a receitas tributadas no mercado interno: dedução na escrita fiscal (crédito escritural);
- ii) créditos associados a receitas não tributadas no mercado interno (custos, despesas e encargos, inclusive estoque de abertura, vinculados às vendas efetuadas com suspensão isenção, alíquota zero ou não-incidência, inclusive no caso de importação): compensação ou ressarcimento no próximo trimestre;
- iii) créditos associados a receitas de exportação (custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a comercial exportadora, com o fim específico de exportação): compensação no próximo mês ou ressarcimento no próximo trimestre.

Como a apuração dos créditos depende da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração, o reconhecimento do direito creditório deva se dar por períodos de apuração. Importa destacar que o trimestre de apuração tem influência no percentual de rateio dos custos passíveis de creditamento (para os casos em que o contribuinte está sujeito a ambos os regimes, cumulativo e não-cumulativo; bem como para os que tem custos vinculados a receita do mercado interno e externo simultaneamente). Tais disposições são encontradas de forma clara nas instruções normativas que regulam a matéria (IN SRF 600/05, IN RFB 900/08 e IN RFB 1.300/12).

Nesse sentido, o Acórdão nº 3302-005.188, **unânime nesta matéria,** prolatado na Sessão de 31/01/2018:

Acontece que, embora o CFOP fosse perfeitamente compatível com operações de venda, o motivo da mencionada glosa não foi a incompatibilidade do CFOP, mas impertinência do período de apuração do crédito, posto que **se tratava de despesa com frete de meses anteriores ao período de apuração em que informados/registrados e a recorrente não logrou demonstrar que tais créditos não foram apropriados nos meses ou períodos de apuração pertinentes**, o que era necessário, conforme a seguir demonstrado.

Em relação aos créditos registrados em períodos posteriores, a recorrente ainda alegou que havia apenas dois requisitos para a apropriação de tais créditos, ou seja: a) que os créditos fossem apropriados dentro do prazo de cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originaram; e b) que os créditos fossem apropriados sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores, consoante dispõe o art. 13 da Lei n.º 10.833/2003.

A recorrente confunde regime de apuração com regime de aproveitamento de créditos. Inequivocamente, tratam-se de situações distintas que submetem a tratamento diferentes na legislação. **Ambos os regimes encontram-se disciplinados no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, porém, enquanto o regime de apuração é determinado no § 1º o regime aproveitamento é disciplinado no § 4º e no art. 13 da Lei 10.833/2003**, que seguem transcritos:

(...)

**O disposto no § 1º art. 3º, expressamente, determina que a apuração dos créditos será feita mensalmente**, com base (i) nos custos dos bens e serviços adquiridos no mês, (ii) nas despesas/gastos com energia, aluguéis, arrendamento mercantil e armazenagem e frete incorridos no mês, (iii) encargos de depreciação e amortização incorridos no mês e (iv) os bens devolvidos no mês. E a fixação desse procedimento de apuração mensal tem por finalidade assegurar o controle e a verificação da correta apuração do crédito, especialmente, a natureza/tipo de crédito e valor apropriado. Em suma, esse procedimento visa a confirmação/comprovação dos requisitos da certeza e liquidez do crédito, condição indispensável para o aproveitamento sob as diversas modalidades prevista na legislação (dedução, ressarcimento ou compensação).

**E a segregação dos créditos por períodos de apuração também se justifica pelo fato de a forma passível/admitida de aproveitamento depender da composição do crédito no respectivo período de apuração, especialmente, nos casos de aproveitamento mediante ressarcimento e compensação, para os quais existem específicas restrições legais**. Em outras palavras, é indispensável, sob pena de burla indireta às vedações legais, que, para cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de ressarcimento ou compensação. Dada essa exigência legal, o ressarcimento ou compensação de eventuais saldos de créditos não aproveitados (deduzidos) no período de apuração pertinente (créditos extemporâneos), necessariamente, deve ser precedida da revisão da apuração (confronto entre créditos e débitos) dos correspondentes períodos de apuração. Sem esse prévio e indispensável procedimento, não há como saber se o saldo de crédito era ou não passível de ressarcimento ou compensação.

**Portanto, a segregação da apuração dos créditos por período de apuração, inequivocamente, não se trata de mera exigência formal, sem efeito prático. Ao contrário, trata-se de procedimento determinado por lei, que visa o controle e a verificação do estrito cumprimento dos**

**requisitos legais. A relevação ou a desconsideração dessa formalidade, além da impossibilidade da verificação da legitimidade do crédito por parte da autoridade fiscal, inequivocamente, poderá resultar no descumprimento das condições legais estabelecidas para o ressarcimento ou a compensação dos saldos de créditos das referidas contribuições.**

Além da obrigatória apuração dos créditos nos respectivos meses do período de apuração, determinado no referido preceito legal, antes da utilização do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e da entrega do arquivo digital EFD-Contribuições, a apuração extemporânea de créditos deveria ser seguida da obrigatória retificação do Dacon e, se alterado o valor débito, da respectiva DCTF, conforme expressamente determinava o art. 11 da Instrução Normativa SRF 590/2005, a seguir reproduzido:

(...)

Assim, na vigência do referida legislação que disciplinava o Dacon, apurada a existência de créditos não apropriados/registrados (créditos extemporâneos), além da obrigatória apuração nos pertinentes períodos de apuração, o contribuinte deveria informar a alteração dos valores dos créditos informados nos demonstrativos anteriores mediante apresentação do Dacon retificador e, se fosse o caso, acompanhada da DCTF retificadora.

Observe-se também que a alegação de restrição ao direito do contribuinte de utilizar os créditos é absolutamente desvinculado da verdade dos fatos. Um exemplo pode ilustrar melhor as diferenças.

A Receita Federal expediu a Instrução Normativa nº 23/97 com o seguinte texto:

Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

(...)

§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, **será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS.**

Conforme restou decidido no Recurso Especial nº 993.164 – MG, a RFB, ao editar este dispositivo normativo, criou, expressamente, uma restrição à dedução do crédito presumido do IPI, limitando a base de cálculo às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS, o que acabou por excluir as aquisições de cooperativas e de pessoas físicas.

Nesse contexto, o STJ decidiu pela ilegalidade da IN nº 23/97, a qual extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96 ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS.

No presente caso, contudo, os dispositivos normativos já citados **em momento algum interferem no cálculo ou no montante do valor do crédito pleiteado pelo Recorrente, pois se destinam unicamente a disciplinar A FORMA PELA QUAL O**

**CONTRIBUINTE DEVERÁ EXERCER O SEU DIREITO**, em estrita obediência aos limites da competência conferida pelo § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996:

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 fim, devo ressaltar, com a devida vênia, que as alegações de que este dispositivo normativo conferia à RFB **unicamente** a competência para “fixar critérios de prioridade em função: (i) do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e (ii) dos prazos de prescrição” não é minimamente razoável, estando totalmente dissociada do que consta no texto.

A redação é de enorme simplicidade, ao estabelecer que “*a Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo*”, e apenas acrescenta que, dentre as possibilidades de disciplinamento, se inclui a fixação de “*critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição*”, para a finalidade de “*apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento*”.

**Caso a intenção do legislador fosse realmente conferir à Receita Federal UNICAMENTE a competência para fixar critérios de prioridade, a redação do dispositivo deveria ser:**

§ 12. A Secretaria da Receita Federal poderá, 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.

Com base neste entendimento, decidi a Turma, por voto de qualidade, vencido o Relator, manter a glosa sobre o creditamento extemporâneo, negando provimento ao Recurso Voluntário nesta matéria.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao recurso, do seguinte modo: (i) para reverter as glosas relativas ao combustível utilizado nas empilhadeiras; (ii) para negar provimento ao pedido de crédito sobre frete interno e (iii) para negar provimento ao pedido de creditamento extemporâneo.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator