



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10660.902452/2010-98
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3401-007.507 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de junho de 2020
Recorrente AEES POWER SYSTEMS DO BRASIL SISTEMAS ELÉTRICOS E ELETRÔNICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

IPI. CRÉDITOS BÁSICOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DEFERIMENTO.

É possível o ressarcimento de créditos básicos de IPI apurados extemporaneamente, nos termos do art. 11 da Lei n° 9.779/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Mara Cristina Sifuentes e Tom Pierre Fernandes da Silva, que lhe negaram provimento. O Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Tom Pierre Fernandes da Silva – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antonio Souza Soares, João Paulo Mendes Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Tom Pierre Fernandes da Silva.

Relatório

Por medida de celeridade e eficiência processual, adoto parcialmente o relatório constante do Acórdão recorrido:

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito de IPI referente ao 1º trimestre/2006, no valor de R\$ 915.628,81, utilizado na compensação de débitos próprios da empresa (DCOMPs n.ºs 01931.64681.120406.1.3.011303, 05341.61617.120506.1.3.018888, 06687.22880.140606.1.3.018871, 22353.17504.130706.1.3.010607, 11162.10245.141106.1.7.010028, 42033.14234.141106.1.3.010019 e 12462.49761.141206.1.3.010406).

O Auditor Fiscal designado para examinar a legitimidade do pleito, elaborou o Relatório de Fiscalização (fls. 54/62), do qual extraímos os excertos abaixo:

1.2. DOS DÉBITOS BÁSICOS:

As notas fiscais verificadas estavam (na amostra pesquisada) dentro dos requisitos exigidos com as alíquotas e destaques de IPI e em acordo com a classificação fiscal e tabela de incidência do IPI, exceções são as notas fiscais "complementares de IPI", que traziam a informação de natureza da operação de "venda de mercadoria adquirida de terceiros" e que na realidade não houve tal operação (na emissão da nota fiscal e sim em período anterior) e o correto seria a emissão de cartas de correção, modificando os vários campos da nota fiscal original ou mesmo notas fiscais complementares identificando corretamente o fato e possibilitando que a fiscalização tributária assim o identificasse.

A empresa TYCO ELETRONICS BRASIL LTDA empregou artifício doloso - emissão de nota fiscal complementar e sem a correta identificação do fato como forma de ocultação da operação originária e com a conivência da fiscalizadora, dificultando a detecção por parte do Estado (Receita Federal do Brasil), e escondendo a postergação do imposto e suas conseqüências (recolhimento sem os acréscimos legais obrigatórios — multa e juros de mora incorrendo em crime na postergação de imposto, s.m.j., previsto na legislação penal). A empresa cobrou da fiscalizadora o IPI e recolheu o principal, mas não recolheu juros e multa de mora pelos atrasos, conforme diligência empreendida na empresa em Bragança Paulista, por esse Auditor Fiscal.

2. DAS GLOSAS DE VALORES:

A verificação física das notas e a análise de seus emitentes proporcionou a descoberta de apropriações indevidas de créditos de IPI, para ressarcimento, baseados em operações comerciais que não possibilitavam tal uso. As glosas foram motivadas pela apropriação de valores lançados em notas fiscais complementares e que na realidade tiveram seus fatos geradores em trimestres anteriores, portanto, não permitido pela legislação seu ressarcimento, conforme artigo 11 da Lei 9.779, de 19/01/1999, (...).

Utilizando manobra contábil, não autorizada pela legislação do IPI, a empresa TYCO ELETRONICS BRASIL LTDA, CNPJ 00.907.845/001560, emitiu notas fiscais complementares de fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2003 (três anos antes) e junho de 2005, escriturando as saídas como operações de "venda de mercadoria adquirida de terceiros", e a fiscalizadora apropriou nos seus registros como operação nova e como tal solicitou o ressarcimento.

Ha que se destacar, ainda, que a empresa TYCO ELETRONICS BRASIL LTDA, CNPJ 00.907.845/001560, emitiu 371 (trezentos e setenta e uma)

notas fiscais complementares de IPI, quando, se não houvesse o intuito de dispersar os valores, bastaria uma única nota complementar se essa fosse a maneira correta e límpida de retificar os atos anteriores, mas ficaria claro aos controles da Receita Federal do Brasil, que alguma anomalia ocorreria no processo da referida empresa. Há, ainda, que se esclarecer que tal procedimento foi realizado para outras empresas (clientes) do ramo automotivo pela TYCO ELETRONICS BRASIL LTDA.

Em decorrência do exposto foram glosadas todas as apropriações de crédito referentes as notas fiscais "complementares de IPI" emitidas pela empresa TYCO ELETRONICS BRASIL LTDA, CNPJ 00.907.845/001560, no dia 18 de janeiro de 2006, por não pertencerem ao trimestre e, conseqüentemente, impossibilitado o ressarcimento e compensação nos termos solicitados.

Com base no Parecer DRF/VAR/SAORT n.º 0123/2011, fls. 65/67, a DRFB em Varginha –MG indeferiu o pleito e considerou não homologadas as compensações. Cientificada do Parecer DRF/VAR/SAORT n.º 0123/2011, Despacho Decisório e Relatório de Fiscalização em 29/03/2011 (AR à fl. 72), a interessada apresentou manifestação de inconformidade (fls. 75/86) na qual aduz, em síntese:

a) Durante o período de outubro/2002 a outubro/2005, adquiriu produtos da empresa Tyco EletroEletrônica Ltda. que, em razão de entendimento vigente à época, emitiu as respectivas notas fiscais de saída destes produtos com suspensão do IPI, fazendo constar no campo próprio de todas elas a informação quanto suspensão do imposto.

b) Posteriormente, a empresa Tyco EletroEletrônica Ltda, em virtude de fiscalização sofrida, percebeu o equívoco do seu procedimento ao considerar as saídas de determinados produtos como hipóteses de suspensão do IPI, pelo que enviou missiva (doc.o7) à Requerente, informando-a acerca da necessidade de emissão de novos documentos fiscais, a fim de que pudesse proceder ao recolhimento do imposto devido.

c) Para correção deste equívoco comunicou à Requerente, ato contínuo, a medida a ser adotada.

d) Feito o comunicado, foram emitidas pela Tyco EletroEletrônica Ltda notas fiscais complementares, fazendo constar a natureza correta das operações realizadas anteriormente, qual seja, "venda de mercadoria adquirida de terceiros" (revenda) e destacado o valor IPI, nascendo, neste momento, o direito ao crédito pela Requerente, em estrita observância ao princípio da não-cumulatividade, que orienta a apuração deste imposto.

e) Ocorre que, a i. Autoridade Administrativa, além de confundir as relações jurídicas envolvendo o creditamento de IPI a que faz jus a Requerente — em razão da sua incidência em operações anteriores e as obrigações principal e acessória atinentes ao crédito tributário do IPI, tendo por sujeito passivo a Tyco EletroEletrônica Ltda, entendeu por bem glosar os créditos apurados pela Requerente, ao singelo argumento de tais créditos não pertenciam ao trimestre referido no pedido de ressarcimento.

f) A incidência do IPI em operações anteriores confere ao contribuinte o direito subjetivo ao creditamento do valor pago a título de imposto nas operações anteriores para abatimento com o imposto devido nas operações subseqüentes. E se é verdade que as normas infraconstitucionais

estabelecem determinadas obrigações no que diz respeito à escrituração e aproveitamento deste crédito de IPI, também é verdade que não podem estas restringir o direito do contribuinte, sob pena de tornar cumulativa a incidência do IPI.

g) Tem-se que a regra geral para utilização dos créditos do IPI escriturados pelos estabelecimentos industriais em razão da incidência do imposto na entrada do produto é a confrontação entre débitos e créditos, em um mesmo período de apuração (trimestral), nos termos do art. 195, do Decreto no 4.544/02.

h) Havendo saldo credor de IPI acumulado em cada trimestre que não possa ser compensado com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser objeto de pedido de ressarcimento, para compensação com outros tributos administrativos pela Receita Federal do Brasil, conforme prescreve o art. 11, da Lei no 9.779/199.

i) O direito ao crédito de IPI nasce em razão da incidência deste imposto em operações anteriores o momento de escrituração de tal crédito ou eventuais erros no cumprimento de obrigações acessórias não atribui ao Fisco o direito à glosa de créditos, sob pena de violado o princípio da não cumulatividade, bem assim a legalidade e moralidade que devem reger a atuação da Administração Pública, sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco.

j) Havendo alguma irregularidade no cumprimento da obrigação tributária principal por parte da empresa emitente da nota fiscal de saída, consubstanciada no recolhimento do IPI aos cofres públicos, deverá o Fisco realizar o lançamento do tributo, com multa e juros, se for o caso, por meio da lavratura do competente auto de infração.

k) Em situação distinta, repita-se, encontra-se a Requerente que, tendo sofrido o destaque do IPI nas notas fiscais, em razão da aquisição de produtos industrializados da Tyco Eletronics Brasil Ltda., faz jus à apropriação do crédito de IPI, o qual é perfeitamente legítimo, sendo indevida, destarte, a glosa realizada e nulo o despacho decisório ora impugnado, eis que desprovido de qualquer fundamentação legal.

l) Como relatado acima, a decisão administrativa ora recorrida glosou o crédito apurado pela Requerente ao argumento de que os referidos créditos de IPI não dizem respeito a fatos geradores ocorridos durante o trimestre indicado no PER/DCOMP, qual seja, o 1º trimestre de 2006.

m) Nada obstante os fatos geradores da obrigação tributária relativa ao pagamento do IPI terem ocorrido em anos anteriores, o direito ao crédito apenas surgiu no momento em que, emitidas as notas fiscais complementares, foi destacado e recolhido o IPI devido (ainda que sem a incidência de juros e multa de mora).

n) Não havia que se falar em qualquer crédito de IPI em momento anterior, independentemente do erro ou acerto na emissão dos documentos fiscais de saída pela empresa revendedora dos produtos industrializados (Tyco Eletronics Brasil Ltda). Apenas neste momento, ou seja, ao final do primeiro 1º trimestre de 2006, em virtude da emissão das respectivas notas fiscais complementares, nasceu para a Requerente o direito ao crédito de IPI.

o) Este, por sua vez, não tendo sido passível de utilização para dedução do imposto devido nas operações subsequentes neste mesmo período, foi objeto do Pedido de Ressarcimento, conforme autoriza o art. 11º, da Lei 9779/99, c/c os arts. 73 e 74, da Lei nº 9.430/96.

p) Não há nada de errado no procedimento adotado pela Requerente, donde resulta a legitimidade do crédito de IPI apurado, objeto do PER/DCOMP no 40818.36234.120406.1.1.01.7873, razão pela qual há de ser reformado integralmente o Despacho Decisório ora impugnado.

q) Entretanto, ainda que assim não entenda essa i. Delegacia de Julgamento, no que não acredita, eventual erro na indicação do período de ocorrência dos fatos geradores e, por consequência, de apuração dos créditos de IPI não é suficiente para que seja glosado o direito creditório da Requerente, desde que devidamente comprovada origem do crédito pela documentação hábil.

r) Não é lícito ao Fisco conformar-se com informações/preenchimentos equivocados do contribuinte, nem tampouco tomar como base de seus apontamentos tais informações equivocadamente apuradas. Ao contrário, compete à autoridade fiscal desconsiderar erros materiais cometidos pelo contribuinte para, em atenção ao princípio da verdade material, fundamentar sua decisão em dados efetivamente corretos.

s) Em cumprimento ao princípio da verdade material, não há qualquer razão que justifique a procedência e manutenção do r. Despacho Decisório ora combatido, o qual deverá ser parcialmente reformado, já que a Requerente efetivamente possui saldo credor de IPI, no valor de R\$ 915.628,81, suficiente, portanto, homologação integral das compensações declaradas, na forma do artigo 74 da Lei no 9.430/96.

Por fim, requer:

a) a reforma do Despacho Decisório,

b) juntada de outros documentos que se façam necessários.

A **decisão de primeira instância** foi unânime pela improcedência da Manifestação de Inconformidade, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO.

Incabível a decretação de nulidade do despacho decisório, quando nele contidas as informações necessárias e suficientes para justificar a não homologação das compensações declaradas.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improficuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuisse eficácia normativa, como é exemplo a edição de súmula administrativa, na forma do artigo 26º do Decreto 70.235/1972 (incluído pela Lei nº 11.196/2005).

RESSARCIMENTO. SALDO CREDOR. TRIMESTRE DE APURAÇÃO.

Conforme disposições normativas da Receita Federal, somente é passível de ressarcimento/compensação o saldo credor apurado no próprio trimestre de apuração objeto do pedido. O saldo credor oriundo de períodos anteriores, ainda que legítimo, tem sua utilização limitada à amortização de débitos escriturais do imposto.

DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.
Considera-se não homologada a declaração de compensação apresentada pelo sujeito passivo quando não reste comprovada a existência do crédito apontado como compensável, bem como sua oponibilidade à Receita Federal do Brasil.

Cientificada do acórdão de piso, a empresa interpôs Recurso Voluntário em que repisa os argumentos da Manifestação de Inconformidade.

Encaminhado ao CARF, o presente foi distribuído, por sorteio, à minha relatoria.
É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Relator.

Da admissibilidade

O presente Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Do mérito

A controvérsia que chega ao conhecimento deste Colegiado por meio do presente Recurso Voluntário diz respeito à possibilidade de ressarcimento/compensação de créditos extemporâneos. Isto porque os créditos glosados pela fiscalização se referem a notas fiscais complementares emitidas por fornecedor da Recorrente para faturar o valor do IPI não destacado à época do fornecimento, dado que a operação tinha sido erroneamente enquadrada como venda com suspensão do IPI. Como este reenquadramento se deu por força de fiscalização empreendida pela RFB no fornecedor, por certo que as notas fiscais complementares são extemporâneas, assim como a apuração de créditos realizada pela Recorrente, razão porque foram glosados.

A decisão de piso endossou o fundamento de glosa da fiscalização, como se verifica do seguinte trecho do voto condutor:

Os créditos do IPI, escriturados na forma da legislação específica, poderão ser utilizados pelo estabelecimento que os escriturou na dedução, em sua escrita fiscal, dos débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos tributados, observando-se que os créditos do IPI que, ao final de um período de apuração, remanescerem da dedução poderão ser mantidos na escrita fiscal do estabelecimento, para posterior dedução de débitos do IPI relativos a períodos subsequentes de apuração. Remanescendo, ao final de cada trimestre-calendário, créditos do IPI passíveis de ressarcimento após efetuadas as deduções, o estabelecimento matriz da pessoa jurídica poderá

requerer à RFB o ressarcimento de referidos créditos ou utilizá-los na compensação de débitos. Ou seja, somente são passíveis de ressarcimento, relativamente ao trimestre de referência, apenas os créditos escriturados neste trimestre. O saldo credor acumulado de trimestres anteriores não é passível de ressarcimento no trimestre de referência, somente podendo ser utilizado para deduzir, escrituralmente, débitos de IPI.

Parece-me que andou mal a decisão de piso. Não se pode negar o aproveitamento de crédito escriturado extemporaneamente, para fins de ressarcimento/compensação, se o contribuinte se desincumbiu do ônus de elucidar os pressupostos fáticos e jurídicos da existência do crédito e dos motivos que o levaram à escrituração a destempo. O estabelecimento de condições para o ressarcimento e compensação de créditos por parte da Administração Tributária não pode inviabilizar a aplicação do princípio da não-cumulatividade, reafirmado em toda a moldura legislativa do IPI:

Constituição Federal

Art. 153 – Compete à União, instituir impostos sobre:

(...)

IV – produtos industrializados;

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

(...)

II- será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Código Tributário Nacional

Art. 49 - O imposto é não-cumulativo dispendo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.

Decreto n.º 4.544/2002 - Regulamento do IPI (Ripi)

Art. 163. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 49).

(...)

Art. 195. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei n.º 5.172, de 1966, art. 49).

§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período

seguinte, observado o disposto no § 2º (Lei n.º 5.172, de 1996, art. 49, parágrafo único, e Lei n.º 9.779, de 1999, art. 11).

§2º O saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de MP, PI e ME, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero ou imunes, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 207 a 209, observadas as normas expedidas pela SRF (Lei n.º 9.779, de 1999, art. 11). (grifo nosso)

Lei n.º 9.779, de 1999

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

No que toca especificamente aos créditos de IPI, verifico que a própria Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Interna COSIT n.º 22, de 30/09/2014, já reconheceu a possibilidade de ressarcimento e compensação com créditos extemporâneos, senão vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI UTILIZAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITO DE IPI. CABIMENTO INDEPENDENTEMENTE DE EVENTUAL INFLUÊNCIA NA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL.
Eventual influência na apuração do IRPJ e da CSLL causada pela não utilização de crédito de IPI no momento oportuno, não prejudica, observados os prazos de prescrição, o **direito à escrituração do crédito do IPI a destempo, bem assim o direito ao ressarcimento ou a compensação do saldo credor**, observadas as regras gerais aplicáveis à matéria. Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 153, IV, e § 3º; Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 49; Decreto n.º 7.212, de 15 de junho de 2010, arts. 225, 256 e 257; Parecer Normativo CST n.º 515, de 1971. (grifo nosso)

Veja-se ainda uma das questões formuladas no pedido da consulta acima, a demonstrar a pertinência do ali decidido a este caso concreto:

Assim, indaga a Consulente:

a) É cabível o ressarcimento ou a compensação, nos termos dos arts. 73 e 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o contribuinte escritura como custo o valor do IPI incidente sobre os insumos adquiridos, transferindo para seus clientes, dessa forma, o ônus pelo pagamento correspondente?

Na espécie, as notas complementares foram emitidas justamente com o fim de transferir aos clientes, no caso a Recorrente, o custo do IPI incidente sobre os insumos por ela adquiridos. E não se pode olvidar a particularidade de que a emissão das notas fiscais complementares se deu como corolário de erro constatado em auditoria fiscal realizada em pessoa jurídica diversa, a fornecedora dos insumos, que não deveria ter enquadrado as operações de venda realizadas à Recorrente como sujeitas à suspensão do imposto.

O suposto óbice ao aproveitamento do crédito apurado extemporaneamente advém de interpretação restritiva conferida à parte grifada da Instrução Normativa n.º 600/2005, com alterações promovidas pela IN/SRF n.º 728/2007, *in verbis*:

Art. 16. Os créditos do IPI, escriturados na forma da legislação específica, serão utilizados pelo estabelecimento que os escriturou na dedução, em sua escrita fiscal, dos débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos tributados.

§ 1º Os créditos do IPI que, ao final de um período de apuração, remanescerem da dedução de que trata o caput poderão ser mantidos na escrita fiscal do estabelecimento, para posterior dedução de débitos do IPI relativos a períodos subseqüentes de apuração, (...):

§ 4º Somente são passíveis de ressarcimento: (Redação dada pela IN SRF n.º 728, de 20 de março de 2007) (Vide art. 2º da IN SRF n.º 728, de 2007)

(...)

*II - os créditos relativos a entradas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização, **escriturados no trimestre-calendário.***

(Redação dada pela IN SRF n.º 728, de 20 de março de 2007) (Vide art. 2º da IN SRF n.º 728, de 2007) (grifo nosso)

Advoga-se a tese de que os créditos ressarcíveis seriam apenas aqueles correspondentes ao trimestre-calendário imediatamente anterior, restringindo-se o aproveitamento dos saldos anteriores ao abatimento de débitos escriturais. Perceba-se que, embora os fatos geradores se refiram a trimestres-calendários passados, fato é que sua escrituração só se deu no trimestre em questão, por razões que restaram plenamente justificadas nos autos, não se cogitando da possibilidade destes mesmos créditos já terem sido anteriormente aproveitados. Não obstante, **o ponto que me parece insuperável reside no que dispõe o texto do art. 11 da Lei n.º 9.779/99, norma que garante ao contribuinte o direito de utilizar o saldo credor do IPI em conformidade com os arts. 73 e 74 da Lei n.º 9.430/96.** Significa dizer: a lei garante ao contribuinte do IPI o direito de aproveitar o saldo credor para fins de ressarcimento ou compensação, sem distinção.

Sob a vigência do dispositivo legal acima referido, não vislumbro possibilidade de quaisquer atos administrativos, sob pretexto regulamentador, criarem impedimento à ressarcibilidade do saldo credor do IPI, **inclusive para fins de compensação.** Ao fixar critério distintivo para o aproveitamento do saldo credor que, ao fim e ao cabo, inviabiliza o próprio direito de ressarcimento/compensação previsto na Lei n.º 9.799/99, as normas infralegais extrapolaram o poder regulamentar, devendo ser afastadas. Não se tratando de créditos prescritos, a mera extemporaneidade de sua escrituração não pode implicar a restrição do seu

aproveitamento apenas ao abatimento de débitos escriturais, posto que isto significaria verdadeira supressão do direito de ressarcimento/compensação previsto em lei.

A jurisprudência deste Conselho coleciona inúmeros precedentes unânimes no sentido de se admitir não só a escrituração, mas a possibilidade de ressarcimento/compensação de créditos extemporâneos, com fundamento no art. 11 da Lei n.º 9.779/99, em observância à não-cumulatividade, a despeito dos óbices introduzidos por normativas da Receita Federal:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/1999 a 30/09/1999

RESSARCIMENTO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. CARÊNCIA DE DISPOSIÇÃO LEGAL.

O § 5º, do art. 74, da Lei n.º 9.430/96 estabelece o prazo limite de 5 anos para a homologação de declarações de compensação, contudo, tal dispositivo não se aplica aos pedidos de ressarcimento ou de restituição.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. POSSIBILIDADE. ESCRITURAÇÃO RETROATIVA. VEDAÇÃO.

O contribuinte tem o direito de se apropriar a destempo de créditos ainda não escriturados, desde que acompanhados dos documentos comprobatórios e dentro do prazo prescricional de 5 anos. Contudo, é vedada a escrituração retroativa de tais créditos extemporâneos, por impedimento legal ao refazimento do LRAIPI.

CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.
É do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado.

(Acórdão n.º 3002-000.872, sessão de 18/09/2019, Rel. Cons. Carlos Alberto da Silva Esteves)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
Período de apuração: 01/04/1999 a 30/06/1999
IPI. RESSARCIMENTO. INSUMOS. PRESCRIÇÃO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO.

O prazo para pleitear o ressarcimento de créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos é de cinco anos contados da data da entrada dos insumos no estabelecimento industrial.
Recurso Voluntário Provido

(Acórdão n.º 3301-005.073, sessão de 30/08/2018, Rel. Cons. Valcir Gassen)

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI
Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2002

RESSARCIMENTO IPI. INSUMOS. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO.
Conforme comprovado na Diligência Fiscal realizada, o crédito pleiteado se refere aos créditos extemporâneos de insumos (matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagens) utilizados e consumidos no processo de produção, todos tendo origem comprovada dentro do período de 01/01/1999 a 31/12/2002. Ressarcimento garantido em conformidade com o art. 11, da Lei n.º 9.779/1999.

(Acórdão n.º 3402-003.483, sessão de 29/11/2016, Rel. Cons. Maysa De Sa Pittondo Deligne)

Com base nos argumentos supra e prestigiando-se a não cumulatividade do IPI assim como prevista no arcabouço constitucional e legal do imposto e o direito expressamente previsto no art. 11 da Lei n.º 9.779/99, bem como consignaram acertadamente a Solução de Consulta Interna COSIT n.º 22, de 30/09/2014, e os precedentes aqui colacionados, entendo ser indevida a vedação imposta ao ressarcimento/compensação de créditos extemporâneos.

Da conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, DAR PROVIMENTO ao mesmo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli

Declaração de Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume muito bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, ousou dele discordar quanto à possibilidade de admitir o creditamento extemporâneo referente a vários períodos de apuração em um único PER/DCOMP.

Com efeito, a legislação tributária não prevê a utilização de créditos de forma acumulada em um único mês. 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 cumulado com declaração de compensação, o que só pode ser feito com o crédito acumulado no próprio trimestre a que se refere o pedido ou a declaração. 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 ou Declaração de Compensação específico para cada trimestre respectivo. É a regra estabelecida pela legislação, **cuja 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 900, de 30/12/2008

Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) ou Guia da Previdência Social (GPS) 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 do caput será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

(...)

SEÇÃO III - DO RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS

Art. 27. 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 no desconto de débitos das respectivas contribuições, **poderão ser objeto de ressarcimento, somente após o encerramento do trimestre-calendário,** se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:

I - às receitas resultantes 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; ou

II - às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência.

§ 1º À empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação é vedado apurar créditos vinculados a essas aquisições.

(...)

Art. 28. O pedido de ressarcimento a que se refere o art. 27 será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração em meio papel acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

(...)

§ 2º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário; e

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

(...)

SEÇÃO I - DAS DISPOSIÇÕES GERAIS SOBRE A COMPENSAÇÃO EFETUADA MEDIANTE DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

Art. 34. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VII, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

(...)

SEÇÃO III - DA COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS

Art. 42. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas resultantes 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 0 (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.

§ 1º A compensação a que se refere este artigo será efetuada pela pessoa jurídica vendedora na forma prevista no § 1º do art. 34.

(...)

§ 6º A compensação dos créditos de que tratam os incisos II e III do caput 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 do caput, remanescentes do desconto 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. 34.

(...)

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

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 n.º 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 na 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 3002000.625, 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 prescindese 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 e DCTFs 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, toda 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 quis se dar ao trabalho de 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 n.º 3302005.188, **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 relevância 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 EFDContribuições, a apuração extemporânea de créditos deveria ser seguida da obrigatória retificação do Dacôn 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 da 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 a alegação exposta na sessão de julgamento, durante os debates, 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 conta 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.

São estas as considerações que gostaria de apresentar nesta Declaração de Voto. Meu entendimento, entretanto, restou vencido na turma.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares