



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



**Processo nº** 10120.912477/2012-79  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3002-001.324 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 17 de junho de 2020  
**Recorrente** JAEPEL PAPEIS E EMBALAGENS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

**RESTITUIÇÃO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. INADEQUAÇÃO.**

Pedido de ressarcimento, e não de restituição, é a modalidade de pleito administrativo adequado quando, pelo aproveitamento de créditos extemporâneos, resulta saldo credor no trimestre de apuração.

**IPI. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. ESCRITURAÇÃO NO PERÍODO EM QUE SE CONSTATA NOTAS FISCAIS NÃO-ESCRITURADAS.**

Ao se constatar a existência de notas fiscais não escrituradas no prazo próprio, pode se proceder à sua escrituração extemporânea no mês em que se perceba a falta, e desde que dentro do prazo prescricional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões a conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto da Silva Esteves, Sabrina Coutinho Barbosa e Larissa Nunes Girard (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de declaração de compensação de IPI no montante de R\$ 642,53, não homologada porque o pagamento indicado foi integralmente utilizado na quitação de outros débitos, não restando crédito disponível para a compensação destes autos.

Em sua Manifestação de Inconformidade, o contribuinte argumentou que apurou e pagou tempestivamente, em agosto/2007, determinado valor de IPI, mas em abril/2008 constatou que não havia incluído algumas notas fiscais, que lhe dariam direito a crédito. Diante disso, transmitiu o pedido de restituição/compensação, mas se esqueceu de retificar a DCTF. Para

demonstrar a existência do crédito, apresentou memória de cálculo da diferença, cópia do Livro de Registro de Apuração do IPI, cópia do Livro de Entradas, DIPJ e DCTF retificadora, além dos documentos de constituição e representação da empresa (fls. 2 a 54).

A Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto não reconheceu o direito creditório por entender que não houve recolhimento indevido ou a maior de IPI, mas a constatação pelo contribuinte da existência de créditos extemporâneos de IPI, cujo aproveitamento deveria se dar mediante pedido de ressarcimento, e não por meio de pedido de restituição/compensação do IPI, devido e pago conforme a apuração efetuada à época do vencimento do tributo. Ademais, inexistia previsão legal para a correção monetária de créditos extemporâneos, configurando locupletamento sem causa requerer os como se fossem repetição do indébito.

O Acórdão nº 14-45.638 (fls. 71 a 74) foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

IPI. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO

O aproveitamento dos créditos do IPI, dar-se-á, inicialmente, por compensação do imposto devido pelas saídas dos produtos do estabelecimento industrial no período de apuração em que forem escriturados, sendo que o valor passível de ressarcimento é o saldo credor restante ao final de cada trimestre-calendário.

RESTITUIÇÃO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. INADEQUAÇÃO.

Pedido de ressarcimento, e não de restituição, é a modalidade de pleito administrativo adequado quando, pelo aproveitamento de créditos extemporâneos, resulta saldo credor no trimestre de apuração.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC. VEDAÇÃO.

É incabível, por ausência de base legal, a atualização monetária de créditos do imposto, pela incidência da taxa Selic, ou de outros índices, sobre os créditos escriturados extemporaneamente.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte tomou ciência do Acórdão proferido pela DRJ em 22.11.2013, conforme Aviso de Recebimento dos Correios à fl. 80, e protocolizou seu Recurso Voluntário em 09.12.2013, conforme Termo emitido pela Delegacia da Receita Federal em Goiânia - fl. 110.

Em seu Recurso Voluntário (fls. 81 a 88), a recorrente reafirmou que se trata de pedido de restituição, como demonstrado pela documentação juntada à Manifestação de Inconformidade, e refutou a referência ao Parecer Normativo Cosit nº 515/1971 pela DRJ, pois que tratava de prescrição extintiva do crédito de IPI não utilizado em época própria, não se aplicando ao caso, que era creditamento requerido no prazo hábil. Argumentou que o não reconhecimento do direito creditório teria se dado pela transmissão da DCTF retificadora após emitido o Despacho Decisório, mas que a recorrente observou os dispositivos do RIPI/2002 em seus procedimentos. Juntou jurisprudência do CARF a respeito da possibilidade de restituição do IPI pago que se torna indevido a partir da escrituração de crédito extemporâneo.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Larissa Nunes Girard, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo, preenche os requisitos formais de admissibilidade, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias e, portanto, dele tomo conhecimento.

A questão posta para decisão deste Colegiado diz respeito à correção do procedimento adotado pelo contribuinte para tentar remediar o esquecimento na escrituração de algumas notas fiscais no período próprio. Não há nestes autos questionamento quanto à possibilidade de utilização dessas notas, mas apenas quanto à forma adotada. Segundo o contribuinte, uma vez refeita a escrituração do período para adicionar as notas faltantes, haveria um excedente no IPI pago a ser restituído. Por sua vez, a DRJ afirma que o pedido foi tratado desacertadamente como restituição, ao invés de ressarcimento, tendo sido adotados procedimentos equivocados de retificação da DCTF e de apropriação do crédito.

Sobre o crédito extemporâneo de IPI deve ser esclarecido, inicialmente, que não há dispositivo específico, expresso em Lei ou Decreto, sobre a forma de sua escrituração ou seu aproveitamento, mas orientações emitidas pela Receita Federal, por meio de instruções normativas e soluções de consulta, relativas às regras gerais de creditamento de IPI e a certos aspectos do crédito extemporâneo, orientações essas que nos dão certeza sobre o correto tratamento da situação.

A resposta à questão submetida à nossa apreciação encontra-se, portanto, na análise da sistemática criada para a escrituração e utilização dos créditos de IPI. Entendo que deve ser aplicado o mesmo princípio que norteou as orientações emitidas pela Receita Federal, por sua absoluta correção: aplique-se ao crédito extemporâneo o mesmo procedimento previsto para o crédito apurado no período próprio.

Recapitulemos, então, os passos para a apuração do IPI e o aproveitamento de eventual saldo credor, dentro de uma sistemática que visa atender ao princípio da não-cumulatividade.

A partir da efetiva entrada dos produtos no estabelecimento do contribuinte, deve ser efetuado o seu registro no livro Registro de Entradas, que vai conter, entre outras, informação sobre o montante de IPI creditado. Essa informação será confrontada com o imposto devido na saída do produto industrializado no mesmo mês, batimento esse que se faz por meio do livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI).

No RAIPI serão computadas entradas e saídas de origens diversas, incluídos estornos, devoluções, ressarcimentos e créditos extemporâneos, de tal forma que é esse conjunto que irá determinar tanto o débito total de IPI no mês como o crédito total, resultando daí a definição quanto à necessidade ou não de ser utilizado outro meio para a quitação do tributo, como pagamento ou compensação com créditos de outros tributos. Frisa-se que eventual erro no cálculo dos créditos não afeta o cálculo dos débitos, mas apenas o saldo final, se credor ou devedor.

Temos também que, em relação ao aproveitamento dos créditos de IPI, deve ser observada a seguinte ordem: 1) abatimento dos débitos de IPI do próprio mês; 2) transferência para períodos subsequentes; 3) findo o trimestre-calendário, possibilidade de se requerer o ressarcimento. Devemos também lembrar que nem todo crédito é passível de ser ressarcido e o pedido deve ser deferido pela Receita Federal.

Essa sequência foi estabelecida pelo Regulamento do IPI e disciplinada nas normas infra-legais, sendo de observância obrigatória pelo sujeito passivo, sob pena de perda do direito à utilização de eventual crédito existente.

A análise dessa sistemática nos permite também a conclusão de que o crédito de IPI não existe enquanto não escrituradas as notas fiscais nos livros de Entradas e RAUPI, assim como eventual crédito não se torna passível de ressarcimento enquanto não percorridas as etapas acima. A natureza do crédito de IPI, portanto, não se confunde com a natureza de um indébito, situação em que basta o pagamento indevido para o surgimento do direito.

Sobre esse aspecto trago trecho do Parecer Normativo Cosit nº 515/1971 que, ao contrário do que afirma a recorrente, tem absoluta relação com o que aqui se discute, pois trata de definir a natureza jurídica do crédito extemporâneo de IPI e, por consequência, do prazo prescricional para seu requerimento. Reproduz-se inicialmente o cabeçalho, no qual se delimita a temática do Parecer:

01 - IPI

01.10 - Crédito

**Crédito não utilizado na época própria: se a natureza jurídica do crédito é a de uma dívida passiva da União, aplicável será para a prescrição do direito de reclamá-lo, na norma específica do art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06/01/32, que a fixa em cinco anos**, em vez do dispositivo genérico do art. 6º do mesmo diploma. Nesse sentido é reformulado o entendimento desta Coordenação constante, entre outros, dos Pareceres Normativos nºs 87/70, item 11; 240, 357, 377 e 481, todos de 1971. (grifado)

Do corpo do texto, extrai-se o seguinte trecho:

Entendeu esta Coordenação que são aplicáveis as normas específicas do Decreto nº 20.910, de 26/01/32, no que diz respeito à prescrição extintiva do direito de reclamar o crédito do IPI, nas várias modalidades em que o referido crédito é admitido na legislação desse tributo, inclusive quando a título de estímulo à exportação ou outros incentivos fiscais (v. entre outros, Ps. Ns. 87/70, item 11 e 377/71, item 7). Isso porque **atribui aos créditos em questão a natureza jurídica de uma "dívida passiva da União"** cuja prescrição quinquenal é regulada pelo mencionado Decreto.

2. Por certo, **muito embora implique o crédito no montante correspondente, em diminuir o imposto devido (regra geral), não tem a mesma natureza deste**, especialmente quando é utilizado em forma de incentivos (regra especial). Conseqüentemente, **ao crédito não utilizado na época própria não se aplicam as mesmas normas previstas para reclamação do "imposto indevidamente pago"**, cuja prescrição é de cinco anos (CTN, art. 168), embora, ocasionalmente, possa esse prazo ser idêntico para ambos os casos. (grifado)

Temos então a importante definição de que o crédito de IPI não tem natureza do imposto, embora o reduza, e a ele não se aplicam as normas previstas para a restituição, posição igualmente externada em outros atos emitidos pela Cosit, como a Solução de Consulta Cosit nº 22/2014, transcrita na parte de interesse:

13. Com isso, **evidencia-se a existência de toda uma legislação própria para o IPI, a qual cuida do tratamento a ser dispensado aos créditos desse tributo escriturados pelo contribuinte em seus livros fiscais no que concerne à sua apuração, aproveitamento e utilização.**

14. Cabe ressaltar que **é perfeitamente possível, com pleno atendimento ao princípio da não cumulatividade, a utilização extemporânea de créditos de IPI, desde que por valores nominais**, podendo tais créditos não escriturados na época própria ser aproveitados em até cinco anos, contados da entrada dos insumos no estabelecimento industrial, acompanhados da respectiva nota fiscal.

15. **Importante frisar que a utilização extemporânea de créditos de IPI não se regula pelas regras aplicáveis à restituição dos impostos indiretos (art. 166 do CTN). É que a falta de escrituração do crédito, no momento oportuno, não acarreta pagamento a maior de IPI, já que o saldo a pagar foi o que resultou da escrituração do contribuinte.**

16. A não escrituração do crédito de IPI e a eventual influência na apuração do IRPJ e da CSLL **em nada limitam a possibilidade da escrituração extemporânea do referido crédito de IPI e a aplicação das regras gerais de ressarcimento e compensação. Não há que se aplicar, neste particular, nem mesmo por analogia, a regra do art. 166 do CTN.**

17. Por tudo o que se expôs até aqui, conclui-se que 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.

18. Lembre-se que **tal possibilidade de escrituração de crédito de IPI [a destempo] não existe se o contribuinte não escritura o Livro Registro de Apuração do IPI de acordo com a legislação, nem demonstra que o saldo credor era resultante do excedente de créditos sobre os débitos do imposto.** (grifado)

Assim, delineadas as premissas, passemos aos fatos do processo.

Segundo informou o próprio contribuinte em sua Manifestação de Inconformidade à fl. 3, constatou-se em abril/2008 que não foram escrituradas no tempo próprio todas as notas fiscais relativas a julho/2007. Conforme sua avaliação, essas notas resultariam no aumento de R\$ 6.304,52 nos créditos de IPI relativos a julho/2007, motivo pelo qual concluiu que havia realizado um pagamento a maior e transmitiu o pedido de restituição, em 30.04.2008. Para demonstrar o direito creditório, juntou cópia dos livros de Registro de Entradas e RAIFI.

Os livros mostram que, ao invés de escriturar as notas em abril/2008, como crédito extemporâneo, refez a escrituração de julho/2007, afetando assim a apuração do período quando já não era mais possível fazê-lo. O fato de juntar termo de abertura e termo de autenticação dos livros em nada ajuda o contribuinte, apenas denuncia um aparente descumprimento não apenas da legislação federal, mas também estadual, quanto às formalidades e prazos relativos aos livros fiscais.

A escrituração nos livros fiscais deve respeitar formalidades que, desatendidas, podem comprometer sua fidedignidade e/ou autenticidade. Dentre essas formalidades, destaco a escrituração em ordem cronológica, sem rasuras ou emendas, das notas fiscais de entrada no prazo de cinco dias da ocorrência do fato gerador; o encerramento da escrituração no último dia do período de apuração do imposto e a autenticação do livro fiscal dentro de trinta dias do encerramento do exercício de apuração, este último prazo determinado pela Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, domicílio do contribuinte.

A forma correta de proceder teria sido escriturar tais notas em abril/2008, utilizando-se da linha Outros Créditos do Demonstrativo de Créditos do RAIFI, e fazendo constar a observação que se tratava de crédito extemporâneo. Esse é inclusive o procedimento sedimentado desde a implementação da Escrituração Fiscal Digital-EFD (ocorrida em 2009 para o bloco relativo a ICMS/IPI) e que, por suas travas de sistema, não permite que se adote o procedimento efetuado pela recorrente. Veja-se as explicações contidas no Perguntas Frequentes – EFD ICMS/IPI – SPED Fiscal Versão 5.0, de 15.12.2016:

3 – Documento Extemporâneo

3.1 - Escrituração extemporânea de documento regular Operação de entrada

3.1.1. Quando um documento fiscal de entrada de mercadorias ou aquisição de serviços é considerado **escriturado extemporaneamente**?

Acontece quando o **documento de entrada de mercadorias** ou aquisição de serviços **for escriturado fora do período de apuração em que deveria ter sido registrado**. Como exemplo, temos a emissão de um documento em 31/01/2009 e entrada efetiva no estabelecimento em 01/02/2009. Neste caso, este documento deve ser escriturado como documento regular no período de apuração de fevereiro de 2009. **Caso seja escriturado em período posterior a fevereiro de 2009, observado o prazo decadencial, será considerado extemporâneo e, se existir crédito de impostos, estes serão considerados no período da escrituração.** (grifado)

Logo, absolutamente correta a análise efetuada no Acórdão recorrido quanto à natureza do crédito e o requerimento inapropriado efetuado pelo contribuinte, que transcrevo parcialmente:

Explico, enquanto o **débito do IPI é uma obrigação, o crédito é um direito** que o contribuinte **pode exercer, enquanto não prescrito**, e a manifestação deixou claro que não recolheu IPI indevido, mas que não escriturou créditos do imposto num determinado período de apuração.

Ou seja, quando ocorre pagamento de tributo indevido ou maior que o devido, o instituto à disposição do administrado é a restituição total ou parcial do tributo e não o ressarcimento das parcelas que devem ser escrituradas como créditos extemporâneos no Livro registro e Apuração do IPI.

.....  
**No caso da repetição de indébito**, que foi tratada no Parecer AGU/MF nº 01/96, a devolução das importâncias assenta-se na preexistência de um **pagamento indevido**, cuja devolução é reclamada com base no princípio geral de direito que veda o locupletamento sem causa.

**Já no caso de ressarcimento de créditos** incentivados, o pagamento efetuado pelo sujeito passivo era **devido**, mas a **devolução das quantias assenta-se única e exclusivamente na renúncia unilateral de valores que foram lícitamente recebidos pelo sujeito ativo**, titular da competência para exigir o tributo.

**Como se vê, em ambos os casos ocorre a devolução de uma quantia ao sujeito passivo, mas esta devolução ocorre por razões distintas.** A finalidade do ressarcimento é produzir uma situação de vantagem para determinados contribuintes que atendam a certos requisitos fixados em lei, para incrementar as respectivas atividades; enquanto que a finalidade da repetição do indébito é prestigiar o princípio que veda o enriquecimento sem causa.

Por fim, quanto à jurisprudência do CARF que traria amparo às pretensões da recorrente, Acórdãos nº 3403-001.771 e nº 3402-001.037, deve ser esclarecido que tratam de situação fática bastante diversa. Nesses processos, ambos de um outro contribuinte, efetuou-se o creditamento extemporâneo na mês de constatação do erro, reduzindo o saldo devedor de IPI, mas, ainda assim, cometeu-se o erro de efetuar o pagamento do valor integral dos débitos. O contribuinte requereu ressarcimento para o crédito extemporâneo e restituição para a diferença do Darf. Logo, a jurisprudência colacionada reitera o que se afirma neste voto: as notas deveriam ter sido apropriadas no mês da constatação do erro, assim como deveria ter sido requerido ressarcimento.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard