



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



**Processo nº** 10435.721093/2010-33  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-014.258 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de abril de 2024  
**Recorrente** ACUMULADORES MOURA S A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. OCORRÊNCIA. ARTIGO 146 DO CTN.

A modificação de critério jurídico adotado pela autoridade tributária no exercício do lançamento ou do despacho decisório não é possível. A utilização de outro critério, diferente daquele originalmente utilizado, para a apuração do valor relativo ao IPI, efetuado após despacho decisório que reconhecia o crédito, configura-se como mudança de critério jurídico, que somente produzirá efeitos para fatos futuros, conforme disposto no artigo 146 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que seja cancelado o despacho decisório proferido, sendo homologada a compensação até o limite do crédito previsto no Despacho 456/2008.

(documento assinado digitalmente)

Aniello Miranda Aufiero Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denise Madalena Green, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mariel Orsi Gameiro, Aniello Miranda Aufiero Junior (Presidente).

**Relatório**

Por bem relatar o direito e os fatos aqui discutidos, adoto relatório constante à decisão de primeira instância:

Trata-se de pedido de ressarcimento relativo a Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI residual apurado no 2º trimestre de 2006, cumulado com declarações de compensação. Por intermédio do despacho decisório de fl. 482, a unidade de origem indeferiu o Pedido de Ressarcimento nº 10788.73748.310810.1.1.01- 3861, relativo ao crédito do IPI Residual referente ao 2º trimestre de 2006, e não homologou as compensações constantes da Declaração de Compensação nº 12308.53803.310810.1.3.01-8287. Consta do Parecer Fiscal que serve de fundamento para a decisão recorrida (fls. 469/473): a) Coube verificar a existência ou não do crédito residual decorrente do saldo credor do IPI apurado no 2º trimestre de 2006, o qual teria sido reconhecido no processo administrativo nº 10435.000776/2006-77. Apesar do Despacho Decisório nº 456/2008 (expedido no processo administrativo nº 10435.000776/2006-77), reconhecer o crédito de IPI no valor de R\$ 10.796.569,23 como passível de ressarcimento, constatou-se que o referido montante foi composto, em sua maioria, pelo crédito presumido do IPI previsto no art. 1º, inciso IX da Lei nº 9.440/97 (Regime Automotivo). Verificou-se, no entanto, que, na época da ocorrência dos eventuais saldos credores do IPI (agosto/2004 e junho/2006), vigorava a redação original do Decreto nº 2.179, de 18 de março de 1997, a qual estabelecia que os créditos presumidos do IPI somente deveriam ser utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos estabelecimentos e que, quando resultasse saldo credor do IPI após confronto dos débitos e dos créditos num determinado período de apuração, o eventual saldo credor deveria ser transferido para o período de apuração seguinte, conforme preceituado no Parágrafo Único do art. 6º do Decreto nº 2.179, de 18 de março de 1997. Notou-se, também, que a Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, não contemplou o crédito presumido do IPI instituído pela art. 1º, inciso IX da Lei nº 9.440/97 (Regime Automotivo) como passível de ressarcimento, conforme se infere do art. 16 da referida instrução normativa. Somente a partir da edição do Decreto nº 6.556/2008, o crédito presumido do IPI (Regime Automotivo) que não pudesse ser aproveitado para abater os débitos do imposto, poderia, ao final de cada trimestre-calendário, ser aproveitado de conformidade com as normas de ressarcimento estabelecidas pela RFB, sendo permitido, inclusive, o aproveitamento do saldo credor acumulado existente na data da publicação desse decreto (09 de setembro de 2008). Do exposto, infere-se que não há previsão legal para fundamentar o pedido de ressarcimento do saldo credor do crédito presumido do IPI (Regime Automotivo - Lei nº 9.440/97) acumulado em junho/2006, conforme disposições contidas na IN SRF nº 600/2005 combinadas às constantes na redação original do Decreto nº 2.179/97. b) Por conseguinte, tornou-se necessária a recomposição dos saldos credores do IPI do período compreendido entre agosto/2004 e junho/2006 a fim de segregar os créditos do IPI decorrentes das entradas (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização) e dos créditos presumidos do IPI (Regime Automotivo - Lei nº 9.440/97), visto que somente os créditos decorrentes das entradas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização seriam passíveis de ressarcimento. Foram elaboradas as planilhas “Reconstituição dos Saldos Finais dos Créditos do IPI (por tipo)” e “Reconstituição do Crédito Presumido”, em que se demonstram os saldos credores do IPI apurados mensalmente e segregados entre aqueles que foram decorrentes das entradas (passíveis de ressarcimento) e aqueles oriundos do crédito presumido (não passíveis de ressarcimento). Percebe-se, então, que os créditos de IPI decorrentes das entradas (passíveis de ressarcimento), referente ao período compreendido entre agosto/2004 e junho/2006, totalizam o valor de R\$ 653.206,60, conforme planilha “Reconstituição dos Saldos Finais dos Créditos do IPI (por tipo)”, divergindo, portanto, do valor de R\$ 10.796.569,23 reconhecido pelo Despacho Decisório nº 456, de 02 de outubro de 2008. c) Depreende-se, na tela extraída do Sief-Processo referente ao processo administrativo nº 10435.000776/2006-77, que houve utilização de boa parte do crédito reconhecido no Despacho Decisório nº 456/2008 (R\$ 9.857.923,64) por meio de outras compensações, não restando, por conseguinte, nenhum saldo credor do IPI acumulado em junho/2006 que seria passível de ressarcimento, nos termos da IN SRF nº 600/2005 c/c ao Parágrafo Único do art. 6º do Decreto nº 2.179/97 (Redação Original) e conforme o demonstrado nas planilhas

“Reconstituição dos Saldos Finais dos Créditos do IPI (por tipo)” e “Reconstituição do Crédito Presumido”. Diante da inexistência de saldo credor do IPI passível de ressarcimento em junho/2006 e da constatação de que os débitos compensados no PER/Dcomp 00153.65840.210410.1.7.01-6013 estão cadastrados nos processos administrativos nº 10435.721096/2010-77 e 10435.721098/2010-66, os quais aguardam o despacho do processo administrativo nº 10435.721095/2010-22, deve-se indeferir o Pedido de Ressarcimento do crédito do IPI no valor original de R\$ 471.533,35 (PER/Dcomp 00153.65840.210410.1.7.01-6013), não homologando, assim, as compensações dos débitos constantes dos processos administrativos 10435.721096/2010-77 e 10435.721098/2010-66. Ainda, em virtude da inexistência de saldo credor do IPI passível de ressarcimento em junho/2006 e da verificação de que os débitos compensados na Dcomp nº 12308.53803.310810.1.3.01-8287 foram extintos por pagamento, conforme extratos dos processos n(s)º 10435-720.870/2010-22 e 10435-720.872/2010-11, deve-se somente indeferir o PER (Residual) nº 10788.73748.310810.1.1.01-3861, cujo crédito está devidamente cadastrado no Processo administrativo nº 10435.721093/2010-33, não cabendo a Receita Federal do Brasil (RFB) realizar qualquer ato em relação aos débitos da Dcomp nº 10788.73748.310810.1.1.01-3861, tendo em vista extinção dos mesmos pelos seus pagamentos. Cientificado em 14/11/2014 (fl. 483), o sujeito passivo apresentou, em 16/12/2014 (fl. 486), a manifestação de inconformidade de fls. 486/508, na qual alega:

a) Em 02/10/2008 fora proferido despacho decisório nº 456 reconhecendo o crédito no valor de R\$ 10.796.569,23, referente ao processo administrativo nº 10435.000776/2006-77. Assim sendo, a requerente vem realizando compensações visando liquidar o crédito aferido. Ocorre que, após R\$ 9.849.701,48 devidamente compensados, a autoridade fiscal indeferiu o pedido de ressarcimento nº 10788.73748.310810.1.1.01-3861, no despacho decisório nº 485/2014. Tal decisão gerou grande estranheza, porque após o decurso de mais de seis anos do trânsito em julgado administrativo do processo administrativo nº 10435.000776/2006-77, ignorando patente preclusão consumativa (5 anos inerte), pretende-se retirar o saldo credor do contribuinte sob o precário argumento de falta de previsão legal, utilizando legislação claramente inaplicável. A autoridade fiscal não analisou detidamente os autos, posto que se o fizesse faria cumprir o despacho decisório nº 456/2008, donde claramente se compreende que o contribuinte era signatário de incentivo fiscal instituído pelo Decreto nº 3.893/2001, o qual possibilita nitidamente o ressarcimento do crédito presumido de IPI, sendo que as compensações podem ser feitas, inclusive, com outros tributos federais, na forma do caput do art. 74 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 10.833/2003. b) Devem ser paralisados quaisquer procedimentos tendentes à cobrança dos débitos constantes do presente processo administrativo, face à expressa determinação, na legislação, da suspensão da exigibilidade dos créditos referenciados. c) Em sede de preliminar convém demonstrar que a decisão não pode prosperar, frente sua nulidade absoluta. O despacho decisório nº 456/2008, onde fora deferido crédito no valor de R\$ 10.796.569,23, não tratou de qualquer outra questão contrária aos pedidos da requerente, simplesmente homologando-se o crédito. Desta forma, caso houvesse qualquer motivo impeditivo, de fato ou de direito, à restituição e à compensação pleiteadas, deveria a autoridade fiscal se pronunciado claramente no próprio despacho decisório. Se não o fez no tempo processualmente adequado, escoou o direito, sendo ilícito querer fazê-lo agora, quando a decisão administrativa transitou em julgado há quase seis anos. Nos moldes do art. 74 do CTN, o processo administrativo, ambiente submetido a regras jurídicas que asseguram a ampla defesa e o contraditório, é onde se resolve o contencioso. Ora, a preclusão consumativa é a extinção da faculdade que uma das partes possui de praticar um determinado ato jurídico, em virtude do fato dela mesma já ter aproveitado a oportunidade anterior para tanto, ou não ter se utilizado dela no tempo certo. O próprio CTN determina a definitividade das decisões administrativas, conforme art. 156, IX. No CPC esse assunto é ainda mais perfeitamente delimitado nos seus arts. 470, 471 e 473/474. Quanto à possibilidade de se reconhecer a coisa julgada administrativa por preclusão consumativa, há inúmeros julgamentos nesse sentido na CSRF. d) O despacho decisório 485/2014 retira direito creditório constituído desde

02/10/2008 pelo despacho decisório 456/2008, simplesmente ignorando o trânsito em julgado da constituição creditória. Ademais, é de bom alvitre aventar que tanto a doutrina, como a jurisprudência reconhecem a definitividade das decisões proferidas por órgãos fazendários. Somente ao indivíduo, na forma do art. 5º, XXXV, da CF/1988, é facultado discutir o tema na esfera judicial. Para o Estado, se não for acossado por ação do contribuinte, a decisão administrativa cristaliza seu posicionamento sobre o assunto. A violação de coisa julgada administrativa implica a nulidade material absoluta do despacho decisório recorrido. e) A decisão contraditada ultrapassa o indeferimento do pedido de ressarcimento, uma vez que reforma o despacho decisório 456/2008, retirando do contribuinte o crédito reconhecido a mais de seis anos, posto que o ponto nodal do indeferimento teria sido a inexistência de saldo credor originado do processo administrativo nº 10435.000776/2006-77. Na época da ocorrência dos saldos credores de IPI vigorava o art. 6º do Decreto nº 2.179/97, cujo parágrafo único preceituava que “os créditos a que se refere o inciso VI serão escriturados no livro Registro de Apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados, e sua utilização darse-á nos termos do previsto no art. 103 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982”. O Decreto nº 87.981/1982 fora revogado pelo Decreto nº 2.637/1998. Assim, na época da ocorrência dos saldos credores, não havia eficácia do parágrafo único do art. 6º do Decreto nº 2.179/1997, frente a revogação do Decreto nº 87.981/82. Ora, se existe alguma legislação que acarrete a inexistência de saldo credor favorável ao contribuinte, por certo não é o parágrafo único do Decreto nº 2.179/1997, conforme disposto na decisão vergastada. Por todo o exposto convém invocar os enunciados sumulares do STF nº 346 e nº 473, devendo ser prolatado novo despacho decisório. f) A autoridade fiscal pugna pela iliquidez dos créditos aferidos no processo administrativo nº 10435.000776/2006-77, sob o argumento de que não haveria previsão normativa para o ressarcimento de saldos credores de IPI decorrentes do crédito presumido apurados na forma da Lei nº 9.440/97. Contudo, os créditos deferidos em favor do contribuinte são oriundos de incentivo fiscal instituído pelo Decreto nº 3.893/2001 e, da simples leitura do respectivo art. 1º, resta de fácil cognição que o incentivo possibilita o ressarcimento dos créditos presumidos de IPI. E nem se cogite que haveria a possibilidade de restituição ao invés do ressarcimento, visto que são, em verdade, expressões sinônimas. Não obstante a possibilidade de efetivar pedido de ressarcimento para compensar saldo credor decorrente de crédito presumido de IPI, convém frisar que as compensações podem ser feitas, inclusive, com outros tributos federais, na forma do caput do art. 74 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 10.833/2003. Assim, resta claro a liquidez dos créditos aferidos no processo administrativo nº 10435.000776/2006-77. É o relatório.

A 3ª Turma da DRJ/BEL, mediante Acórdão nº 01-34.353, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006 PAF. ATO ADMINISTRATIVO. VÍCIO. INEXISTÊNCIA. Inexiste nulidade no ato administrativo que se tenha revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações da Lei nº 8.748/1993, e que exiba os demais requisitos de validade que lhe são inerentes. DIREITO CREDITÓRIO. RESSARCIMENTO. PROFUNDIDADE DO EXAME. No pedido de ressarcimento, o direito respectivo deve ser analisado em toda sua completude, sendo imprescindível a comprovação do direito creditório alegado pelo contribuinte, podendo o Fisco investigar de forma abrangente a existência ou não do crédito pleiteado. DCOMP. HOMOLOGAÇÃO. CRÉDITO INEXISTENTE. As declarações de compensação somente podem ser homologadas quando reste comprovada a existência do direito creditório invocado. Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Direito Creditório Não Reconhecido

Foi interposto Recurso Voluntário, alegando, em síntese: tempestividade do recurso, suspensão da exigibilidade do crédito tributário, preclusão consumativa pela manifestação exarada no Despacho Decisório 456/2008, inexistência de novo pedido autônomo de ressarcimento, possibilidade legal de ressarcimento.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia sobre a possibilidade de revisão de crédito oriundo de pedido de ressarcimento de IPI, com base na impossibilidade de ressarcimento de créditos presumidos do tributo, denominado “Regime Automotivo”, disposto no art. 1º, IX, da Lei nº 9.440/97, por força do Decreto nº 2.179/1997, a qual estabelecia que os créditos presumidos do IPI somente deveriam ser utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos estabelecimentos e que, resultando saldo credor do IPI em determinado período de apuração, o mesmo deveria ser transferido para o período de apuração seguinte, conforme Parágrafo Único do art. 6º do mencionado decreto.

Pois bem.

O principal argumento suscitado pela recorrente diz respeito à preclusão consumativa, pela coisa julgada administrativa, tendo em vista que o crédito já havia sido reconhecido no Despacho Decisório 456/2008, tendo como marco a ciência do documento pelo contribuinte em 07 de outubro de 2008, tendo sido a presente “revisão” realizada 6 anos após o entendimento posto na decisão mencionada.

Afirma o recorrente, que após a devida compensação de R\$ 9.849.701,48 (nove milhões, oitocentos e quarenta e nove mil, setecentos e um reais e quarenta e oito centavos), foi surpreendida com o Despacho nº 485 de 10 de julho 2014, 06 (seis) anos após o despacho nº 456 que consubstanciou as PER/DCOMP's, na Declaração de Compensação – DCOMP nº 12308.53803.310810.1.3.01-8287, que entendeu pela impossibilidade de ressarcir créditos presumidos de IPI, oriundos do benefício denominado Regime Automotivo, referente aos mesmos períodos, fatos, tributo, e apuração em ambos despachos decisórios.

E, neste ponto, entendo que razão assiste ao contribuinte, considero que a nova análise realizada pela autoridade tributária, com consequente retificação da decisão anterior, representa alteração de critério jurídico.

O despacho decisório é ato administrativo vinculado às exigências normativas tributárias contidas no Código Tributário Nacional, especialmente aplicável ao presente caso a disposição expressa do artigo 146, quanto à alteração de critério jurídico.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade

administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

De forma muito sucinta, o que tal dispositivo estabelece é que, uma vez promovido um lançamento tributário, a qualificação jurídica a ele atribuída (critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa) não pode ser alterada em relação aos mesmos fatos geradores e ao mesmo sujeito passivo.

Embora entenda que os atos administrativos são passíveis de revisão pela Administração Pública, há de se delimitar tal prerrogativa no aspecto material e temporal, para que não se estenda no tempo, nem nas razões exaradas, a possibilidade da fiscalização mudar de posicionamento a contento e despida de qualquer embasamento jurídico, especialmente em atendimento ao prazo e razões para revisão.

Com efeito, a situação que se verifica, no caso dos autos, é aquela em que a Administração Pública, seguindo o princípio da autotutela, procede à revisão e revogação de ato anterior, pois eivado de vício que o tornava ilegal, a partir da feitura de novo ato (novo despacho decisório). Trata-se de poder-dever da Administração Pública, amplamente reconhecido, tanto pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – vide, para tanto, Súmulas nº. 346 e 473 – como pela lei – veja-se o art. 53 da Lei nº. 9.784/99, visando o controle de legalidade de seus atos.

Naturalmente, a revisão e a eventual retificação de decisão que tem por objeto a análise de pedidos de ressarcimento, restituição e declarações de compensação devem ser realizadas dentro do prazo de cinco anos da transmissão do PER/DCOMP.

No caso concreto, a ciência do despacho decisório foi realizada além do prazo de cinco anos da transmissão do PER/DCOMP, afigurando-se, portanto, como fora do prazo aludido para a decisão, tendo sido exercida de forma intempestiva nos termos do poder de autotutela da Administração Tributária, com evidente violação de direito adquirido.

Nesse sentido, entendido que houve alteração do critério jurídico pela fiscalização, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, para que seja cancelado o despacho decisório proferido, seja homologada a compensação no limite do primeiro Despacho Decisório, de número 456/2008.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro

