



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10865.720380/2015-71</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3004-000.038 – 3ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MASTERFOODS BRASIL ALIMENTOS LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

NULIDADE ACÓRDÃO RECORRIDO. OMISSÃO E INOVAÇÃO.

É nulo o acórdão recorrido proferido pela DRJ sem análise do único argumento no qual se funda o Despacho Decisório e a respectiva Impugnação e com a inserção de novas razões de indeferimento do direito creditório, sem que ao menos tenha sido concedido ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para anulação do acórdão recorrido, com o retorno dos autos à autoridade julgadora de primeira instância para novo julgamento do feito.

*Assinado Digitalmente*

**Tatiana Josefovicz Belisário** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Rosaldo Trevisan** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Dionísio Carvallhedo Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro, Tatiana Josefovicz Belisário e Rosaldo Trevisan (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face do acórdão nº 14-62.488, da **4ª Turma da DRJ/RPO**, proferido em 23 de agosto de 2016, que assim relatou o feito:

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada pelo requerente ante Despacho Decisório nº 0145/2015 da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Limeira que indeferiu o pedido de restituição do contribuinte e, conseqüentemente, não-homologou as compensações declaradas nos processos apensados.

Consta dos autos que o crédito que se pretendeu compensar diz respeito a pagamento indevido decorrente de ação judicial, no montante de R\$ 26.467.625,48.

A não-homologação das compensações se deu pelos seguintes motivos:

- Os créditos nada mais são do que anulação de débitos do imposto lançado e cobrado dos adquirentes nas notas fiscais de saídas, e em conseqüência, não pertencem ao contribuinte, pois este é mero depositário, funcionando apenas como contribuinte de direito, sendo que na realidade quem suportou o ônus do imposto, é o adquirente (contribuinte de fato), que pagou pela mercadoria e pelo imposto lançado.
- Nota-se que a linha “Vendas” é o estorno do débito do IPI referente às vendas NCM 2309.10.00(alimentos para cães e gatos), cujo valor é adicionado aos créditos, como anulação do IPI, que fora cobrado dos adquirentes.
- Está presente, a figura da repercussão financeira, ou seja, o imposto (IPI), cobrado pelo fabricante, é suportado por terceiros, os adquirentes, que são os que realmente, suportaram o ônus financeiro, pagando a mercadoria e o tributo. Nesse caso diz-se que o fabricante vendedor é contribuinte de direito e o destinatário/comprador é contribuinte de fato.
- No presente processo e nos outros anexados, não vislumbramos nenhuma prova de que o contribuinte de direito não transferiu o encargo financeiro à terceiros ou teve autorização destes para receber a restituição/ressarcimento, desde que não tenha o contribuinte de fato (adquirente)utilizado o IPI pago em outras formas de compensação ou crédito.

Regularmente cientificado do indeferimento de seu pleito, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade alegando, em suma, o que segue:

A decisão, ora recorrida, ao propor o "não reconhecimento do crédito, indeferindo os pedidos de compensação correspondentes contraria de forma latente a determinação exarada pela Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 8ª Região Fiscal, que deu provimento integral aos quatro Recursos Hierárquicos apresentados pela Recorrida "para que se admita a

compensação declarada". E subverte toda a análise já feita por esta Administração Pública na ocasião do processo de habilitação prévia de créditos decorrentes de ação judicial (Processo Administrativo nº 10865.720200/2011-27). Referido procedimento, executado em consonância com o artigo 82 da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012 e na atribuição conferida pelo § 14 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, concedeu à Recorrente o exercício legítimo do direito de realizar a compensação de débitos relativos a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil com os créditos de IPI originados do trânsito em julgado da Ação Declaratória nº 96.0603412-7.

Trata-se de postura reativa da Receita Federal do Brasil, com a exclusiva finalidade de impedir que a Recorrente exerça o seu legítimo direito de compensar os créditos de IPI assegurados pelo artigo 11 da Lei nº 9.779/99, através da equivocada menção ao artigo 166 do CTN.

DA INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 166 DO CTN AO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE IPI DECORRENTES DO COMANDO DO ARTIGO 11 DA LEI Nº 9.779/1999.

Ao contrário do que concluído na decisão recorrida, inaplicável a exigência do artigo 166 do CTN ao presente caso concreto, já que se trata de hipótese de aproveitamento de créditos de IPI relativos à ENTRADA de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem nº estabelecimento da Recorrente, aplicados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero do imposto, a teor do artigo 11 da Lei nº 9.779/1999.

Sabe-se que o IPI é um tributo indireto, ou seja, que tem como regra geral a transferência do encargo financeiro no preço praticado nas operações de saída, inclusive em razão do princípio da não-cumulatividade, delineado no artigo 153, § 3º, II, da Constituição Federal de 1988. Logo, a transferência do encargo financeiro sempre ocorrerá nas operações de saída dos produtos industrializados. Tanto é assim que a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial é o critério material da regra-matriz de incidência do IPI, como se verifica, a título exemplificativo, da norma do inciso II do artigo 24 do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212/2010 ("RIPI"), que estabelece a obrigatoriedade de pagamento do imposto ao Industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar".

Nesse contexto, o artigo 166 do CTN preceitua que:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la." Da análise do exposto acima, verifica-se que (i) o critério material da regra matriz do IPI é a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial; (ii) a obrigação de

recolhimento do IPI ocorre na saída do produto; e que (iii) a transferência do encargo financeiro do imposto ocorre no preço praticado pelo vendedor, ou seja, o imposto incluído no preço cobrado na operação de saída. Portanto, é lógico concluir que o artigo 166 do CTN somente tem aplicação quando se estiver diante de hipótese de pedido de restituição de IPI indevidamente recolhido na operação de saída. Razão pela qual exige-se a prova de que não houve a transferência do encargo financeiro, de modo a evitar locupletamento ilícito, ou autorização de terceiro que suportou o ônus financeiro do imposto.

No caso vertente, não há que se confundir o direito ao aproveitamento do crédito do imposto incidente sobre a aquisição dos insumos (i.e., matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem na operação de entrada no estabelecimento industrial) com eventual exação incidente sobre o produto acabado, devido na operação de saída do estabelecimento industrial. Na operação de entrada dos insumos, a Recorrente reúne as qualidades de contribuinte de fato e de direito do IPI, sendo-lhe legítima auferir os benefícios de eventual creditamento.

Explica-se. Nesse contexto, importante ressaltar que os valores supostamente devidos pela Recorrente a título de IPI na saída das rações para cães e gatos do seu estabelecimento foram objeto de depósitos judiciais realizados até a prolação da sentença favorável na Ação Declaratória nº 96.0603412-7, os quais, inclusive já foram levantados pela Recorrente. Tais depósitos foram realizados considerando a alíquota de 10% do IPI incidente sobre tais produtos quando da sua comercialização (saída).

Em outras palavras, o saldo de IPI resultante da diferença entre créditos de entrada (oriundos da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) e débitos de saída (do produto final), considerando-se a alíquota de 10%, foi objeto de depósitos judiciais já levantados pela Recorrente. A própria decisão recorrida assume expressamente tal circunstância, ao mencionar que o contribuinte já passou a utilizar a alíquota zero para os produtos retro citados, a partir de 17 de setembro de 2006, bem como levantou o valor depositado judicialmente referente ao montante do IPI em discussão. Pode-se concluir, portanto, que as declarações de compensação em questão não têm por objeto tais créditos de IPI originados da saída dos produtos comercializados pela Recorrente.

Assim, os créditos de IPI objeto dos pedidos de compensação indeferidos por esta r. Delegacia da Receita Federal do Brasil em Limeira/SP são oriundos da diferença verificada a partir do confronto dos créditos das entradas ocorridas no estabelecimento da Recorrente, observando-se as disposições da Lei nº 9.779/1999, e a aplicação da alíquota zero na saída dos produtos classificados sob o código NCM nº 2309.90.10 da TIPI, incorporados ao seu patrimônio somente a partir do trânsito em julgado da decisão proferida na Ação Declaratória nº 96.0603412-7.

É evidente que a decisão recorrida equivocou-se na interpretação dos fatos e, conseqüentemente, na aplicação da norma, ao mencionar que a Recorrente "pretende, restituir/ressarcir, via compensação com outros débitos, créditos do IPI, que retornam à escrita por anulação ou estorno de débitos do imposto lançados em suas notas fiscais pelas vendas do produto 'alimentos para cães e gatos', que foram tributados pelo IPI, na época, à alíquota de 10%,". Repita-se: os débitos de imposto na saída foram objeto de depósitos judiciais já levantados pela empresa.

O objeto dos pedidos de compensação em discussão é exatamente o mesmo já apreciado -e deferido - na ocasião do procedimento administrativo autônomo de habilitação de crédito, qual seja: os créditos de IPI decorrentes da entrada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização e comercialização de produtos que posteriormente vieram a ser reconhecidos por decisão judicial como subsumidos a alíquota zero daquele imposto.

Para evitar novas tentativas de impedir o direito líquido e certo da Recorrente ao aproveitamento dos créditos de IPI em tela, cabe destacar que no anexo Despacho Decisório nº 298, de 21 de novembro de 2013, proferido pela Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 8ª Região Fiscal, quando da apreciação do Recurso Hierárquico nos autos do Processo Administrativo de Habilitação nº 10865.720200/2011-27, decidiu que os créditos assegurados pelo artigo 11 da Lei nº 9.779/99 independem de qualquer outra disposição legal para seu aproveitamento, in verbis (doc.14. Com o trânsito em julgado, a interessada obteve o direito ao estorno dos débitos de IPI referente a todo o período do litígio, isto é, o direito à restituição dos pagamentos indevidos e, por outro lado, ressurgindo os créditos decorrentes da aquisição de insumos, cujos produtos finais são tributados à alíquota zero, resultando à empresa um saldo credor do tributo.

Decorre da norma que, se os produtos industrializados pelo contribuinte são tributados pelo IPI à alíquota zero, os créditos do imposto que serão acumulados por força do princípio da não cumulatividade poderão ser compensados com outros tributos federais administrados pela RFB, respeitados os limites estabelecidos pelos artigos 73 e 74 da Lei 9.430/96. Assim, o registro e aproveitamento dos créditos de IPI previstos no referido artigo 11 independem de qualquer outra disposição legal específica. Ora, a decisão recorrida neste feito frontalmente contraria a decisão final proferida nos autos do Processo Administrativo de Habilitação nº 10865.720200/2011-27, de modo que a autoridade julgadora a quo lançou mão do artigo 166 do CTN como último expediente na ilegal tentativa de impedir que a Recorrente utilize os créditos de IPI assegurados pelo artigo 11 da Lei nº 9.779/99.

Evidentemente, no caso em questão, não carece de dúvida o fato de que os créditos de IPI a serem compensados não guardam qualquer relação com o

pagamento de tributo indevido ou a maior, simplesmente por não ter havido pagamento antecedente, eis que originados da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, nos termos do artigo 11 da Lei nº 9.779/99.

Ao Final, a Recorrente requereu preliminarmente, a atribuição de efeito suspensivo à presente Manifestação de Inconformidade, nos termos do § 11 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 e, no mérito, o conhecimento e o PROVIMENTO da presente Manifestação de Inconformidade para, reformando integralmente o Despacho Decisório nº 0145/2015 exarado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Limeira/SP, determinar a homologação das Declarações de Compensação em questão, posto que inaplicável o artigo 166 do CTN ao aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes do comando do artigo 11 da Lei nº 9.779/1999.

A Turma Julgadora *a quo*, por unanimidade de votos, votou por julgar improcedente a manifestação de inconformidade, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012 FALTA DE COMPROVAÇÃO DO CREDITO O contribuinte não apresentou os documentos necessários à apreciação do pedido.

RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

É ônus processual do interessado fazer a prova dos fatos constitutivos de seu direito.

LEVANTAMENTO DE DEPÓSITO JUDICIAL.

RESTITUIÇÃO/RESSARCIMENTO.

O levantamento de depósito judicial de IPI que seria devido, mas respaldado por mudança de alíquota ou não-tributação por sentença judicial, já significa a restituição dos valores pagos a maior do imposto (ou do crédito que seria utilizado se tributado a alíquota 0%).

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em Recurso Voluntário o Contribuinte alega a “impossibilidade de alteração, pela DRJ, da motivação que levou à não-homologação das compensações efetuadas”, a suficiência da instrução do processo e requer a conversão do feito em diligência.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira **Tatiana Josefovicz Belisário**, Relatora

Como relatado, trata o presente processo de pedido de Ressarcimento de Crédito de IPI reconhecido por decisão judicial transitada em julgado e devidamente habilitados. O fundamento principal da DRJ é pela ausência de comprovação do direito creditório postulado.

Em aspecto preliminar e prejudicial ao mérito, cabe analisar o seguinte tópico recursal:

**3. DA IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO, PELA DRJ, DA MOTIVAÇÃO QUE LEVOU À NÃO-HOMOLOGAÇÃO DAS COMPENSAÇÕES EFETUADAS**

Aduz o contribuinte que a DRJ inovou ao apresentar fundamentação quanto à ausência de documentação hábil para a comprovação do direito creditório, uma vez que, nos termos do Despacho Decisório, as compensações “deixaram de ser homologadas **unicamente** por suposta inobservância ao artigo 166 do CTN, que condiciona a restituição de tributos indiretos à prova da assunção do referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

Pelo exame dos autos observa-se que, de fato, o Despacho Decisório proferido trouxe um único argumento – de direito - para o indeferimento do crédito postulado pelo contribuinte:

No presente processo e nos outros anexados, não vislumbramos nenhuma prova de que o contribuinte de direito não transferiu o encargo financeiro à terceiros ou teve autorização destes para receber a restituição/ressarcimento, desde que não tenha o contribuinte de fato(adquirente) utilizado o IPI pago em outras formas de compensação ou crédito.

Diante do exposto, não restando provado a assunção do encargo financeiro pelo requerente (contribuinte de direito), e nem estando autorizado por quem suportou o ônus do imposto (contribuinte de fato), não há como reconhecer, nestas condições, o requerente, como parte ativa a pleitear a restituição/ressarcimento/compensação.

Assim sendo, proponho o não reconhecimento do crédito, indeferindo os pedidos de compensação correspondentes.

Em sua Manifestação de Inconformidade o Contribuinte impugnou expressamente tal alegação:

**4. DA INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 166 DO CTN AO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE IPI DECORRENTES DO COMANDO DO ARTIGO 11 DA LEI Nº 9.779/1999**

Esse tópico de defesa abrange mais de uma dezena de páginas da Manifestação de Inconformidade e foi integralmente transcrito no Relatório do Acórdão DRJ.

Ocorre que o Acórdão DRJ, no voto, não trouxe um fundamento sequer para validar ou para afastar a aplicação do art. 166 do CTN à hipótese dos autos, limitando-se a afirmar que estaria ausente a comprovação do crédito postulado:

O despacho decisório indeferiu o direito creditório por entender que a anulação de débitos do imposto lançado e cobrado dos adquirentes nas notas fiscais de saídas, não pertencem ao contribuinte, por ser este é mero depositário, funcionando apenas como contribuinte de direito, sendo que na realidade quem suportou o ônus do imposto, foi o adquirente (contribuinte de fato), que pagou pela mercadoria e pelo imposto lançado.

(...)

Perfeito, o problema é que o contribuinte não trouxe ao processo nenhum documento que prove o que alega. Não trouxe a escrituração original (livro de apuração do IPI), para que se verifique a origem do crédito que aduziu possuir, período de apuração, valor, efetividade na diminuição do saldo credor do período de apuração (destaque de débito), alíquota, etc. Não trouxe as notas fiscais do período, mesmo que por amostragem, para comprovar o produto saído, a base de cálculo, o período de apuração e que o IPI não foi repassado ao consumidor final (destaque do IPI na nota fiscal). Não trouxe os depósitos judiciais envolvidos nos autos, para comprovar o período e a assunção do ônus do imposto.

(...)

Desta forma, não se tem certeza do crédito pretendido pela manifestante, não se sabe ao certo o período de sua apuração (se referem-se ao mesmo período do estorno ou se originam-se do início da ação judicial); sua origem (se pagamento feito a maior ou indevido – restituição, ou se saldo credor – ressarcimento), se originário das vendas reclassificadas para a alíquota 0% ou para NT (não tributada), se os valores sofreram incidência de juros ou correção até seu estorno, se referem a saídas que estavam com exigibilidade suspensa ou depósito judicial, se houve repasse dos valores ao consumidor final por meio de destaque do IPI nas notas fiscais de venda, se os valores do estorno das tabelas realmente condizem com o valor das saídas (10% IPI x BC), se há prescrição de valores (considerando que, no caso de Mogi Mirim, o trânsito em julgado da ação se deu em 17 de setembro de 2006), etc.

(...)

É **ônus** da manifestante trazer a prova do que alega em sua manifestação.

Para que a Administração Pública se pronuncie a respeito da demanda do particular, por meio de despacho decisório, **é necessário que verifique se o crédito foi apurado de forma correta e em acordo com as exigências legais pertinentes ao caso.**

Há evidente omissão do acórdão DRJ quanto à aplicação ou não do art. 166 do CTN à hipótese dos autos, razão pela qual sequer seria possível que esta Turma julgadora adentrasse ao seu mérito.

De todo modo, ainda mais grave é o fato de que há clara extrapolação da matéria controvertida instaurada a partir do Despacho Decisório e da Manifestação de Inconformidade.

Não se pode exigir do Contribuinte que, ao se manifestar em face de um despacho decisório cujo único fundamento para o indeferimento do direito creditório foi a aplicação do art. 166 do CTN, que extrapolasse sua defesa de forma a apresentar provas ou argumentos acerca de pontos que não se mostravam controvertidos.

Destaco que na hipótese dos autos não se está diante de um Despacho Decisório eletrônico, mas, sim, de um procedimento administrativo em que houve prévias intimações e respostas, sem que em nenhum momento tenha se adentrado à verificação acerca da materialidade do crédito tributário em razão, justamente, da aplicação do art. 166 do CTN por parte da Autoridade de origem.

Se a Impugnação (ou a manifestação de inconformidade) instaura a fase contenciosa do processo administrativo fiscal, nos termos do art. 14<sup>1</sup> do Decreto nº 70.235/72, é certo que esta deverá se ater à “descrição do fato” e “disposição legal infringida e a penalidade aplicável” constante do ato administrativo equivalente ao lançamento tributário (despacho decisório), nos termos do art. 10<sup>2</sup> do mesmo normativo. Foi o que ocorreu na hipótese dos autos, o Contribuinte se manifestou nos estritos termos do Despacho Decisório.

Acaso entendesse a DRJ que seria pertinente superar a aplicabilidade ou não do art. 166 do CTN e cabível adentrar à comprovação da liquidez do crédito, deveria fundamentar tal entendimento e ter oportunizado ao contribuinte a apresentação dos documentos tidos por necessários para tal verificação e não simplesmente consignar pela sua ausência e utilizar esta como fundamento para negativa do direito creditório.

Aplicando-se de forma subsidiária o disposto no Código de Processo Civil de 2015, já em vigor quando da prolação do acórdão recorrido:

Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

<sup>1</sup> Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

<sup>2</sup> Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Referido dispositivo normativo nada mais é do que a materialização dos princípios do contraditório e da ampla defesa, aplicáveis ao processo administrativo for imperativo do art. 5º. LV da Constituição Federal e art. 2º da Lei nº 9.784/99.

Desse modo, entendo assistir razão ao Contribuinte. Além da evidente omissão no acórdão recorrido acerca da única matéria efetivamente constante do Despacho Decisório (aplicação do art. 166 do CTN), há clara inovação acerca da suposta ausência de documentação para a comprovação do direito creditório, aspecto não suscitado anteriormente pela Autoridade Fiscal e sobre o qual não foi dado ao Contribuinte a oportunidade de se manifestar.

Portanto, deve o Acórdão recorrido ser anulado para que outro seja proferido, ou se restringindo ao único argumento de direito trazido em sede de Despacho Decisório, ou, entendendo pertinente adentrar à verificação de liquidez do crédito, oportunizando ao contribuinte a realização de instrução probatória do feito.

Pelo exposto, voto no DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para anulação do Acórdão recorrido com o retorno dos autos à autoridade julgadora de primeira instância para novo julgamento do feito.

*Assinado Digitalmente*

**Tatiana Josefovicz Belisário**