



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10875.000941/00-45  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-004.957 – 3ª Turma  
**Sessão de** 10 de abril de 2017  
**Matéria** IPI. CRÉDITO BÁSICO  
**Recorrente** PEPSICO DO BRASIL LTDA. (INCORPORADORA DA QUAKER BRASIL LTDA.)  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999

RESSARCIMENTO DO IPI. CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

O direito ao crédito do IPI do art. 11 da Lei nº 9.779/99 exige o fiel cumprimento dos ditames da legislação, principalmente no que concerne à correta escrituração e aos documentos comprobatórios, se o contribuinte escritura o imposto pago na aquisição de insumos como custos e utilizando-o para reduzir o IRPJ, não há que se falar em saldo credor a ser ressarcido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Ceconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa

Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte (fls. xxxx) com fulcro nos artigos 64, inciso II e 67, ambos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, buscando a reforma do **Acórdão nº 202-16.903** (fls. 642 a 645) proferido pela Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em 20/02/2006, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário. O acórdão foi assim ementado:

*IPI. SALDO CREDOR. COMPENSAÇÃO. LEI Nº 9.779/99. APROVEITAMENTO EM DUPLICIDADE.*

*Se o montante pleiteado a título de ressarcimento de IPI não tiver sido estornado do custo, o aproveitamento em duplicidade daquela quantia estará configurado no exato momento em que a Administração homologar as declarações de compensação apresentadas com base no mesmo valor.*

*SALDO CREDOR. APROVEITAMENTO. LEI Nº 9.779/99.*

*O direito ao aproveitamento do saldo credor da escrita fiscal do IPI, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/99, subordina-se não só à exatidão dos valores mas também ao fiel cumprimento das obrigações acessórias, principalmente quanto à escrituração dos livros fiscais obrigatórios. Se o contribuinte deixa de escriturar os livros registro de entradas e de apuração do IPI, contabilizando o imposto pago na aquisição de insumos como custo, inexistente saldo credor de escrita a ser ressarcido.*

*Recurso negado*

Para retratar o desenrolar dos fatos ocorridos nos presentes autos, adota-se o relatório constante da decisão recorrida, com os acréscimos devidos, *in verbis*:

[...]

Trata-se de pedido de ressarcimento do saldo credor de IPI relativo ao 1º trimestre de 1999, que foi indeferido pela DRF em Guarulhos - SP sob a justificativa de que o valor pleiteado já fora aproveitado pela empresa ao contabilizá-lo como custo no momento da entrada no estabelecimento das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

A DRJ em Ribeirão Preto — SP indeferiu a manifestação de inconformidade do contribuinte por meio do Acórdão nº 7.495, de 09/03/2005, que recebeu a seguinte ementa:

*"RESSARCIMENTO DO IPI. DIREITO AO CRÉDITO.*

*O direito ao crédito do IPI subordina-se ao fiel cumprimento dos ditames da legislação, principalmente no que concerne a correta escrituração e aos documentos comprobatórios, se o contribuinte escritura o imposto pago na aquisição de insumos como custos e utilizando-o para reduzir o IRPJ, não há que se falar em saldo a ser ressarcido.*

*Solicitação indeferida".*

Regularmente notificada daquela decisão em 04/05/2005 (AR de fl. 305v), a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 306/310 em 01/06/2005, instruído com o arrolamento de bens. Alegou que ao contrário do alegado pela fiscalização e pelos julgadores de primeira instância, a homologação da compensação/ressarcimento não implica a utilização dos créditos em duplicidade, pois, nos termos do art. 392, II, do RIR199, a recuperação dos créditos somente pode ocorrer após a homologação da compensação pela Secretaria da Receita Federal. Em outras palavras, a recorrente só poderia reverter os lançamentos efetuados como custo, lançando-os como "receitas diversas — recuperação de créditos" e, conseqüentemente, regularizar sua escrita fiscal, após a homologação de tais valores pela Receita Federal. Requereu a reforma da decisão de primeira instância para o fim de que seja reconhecido seu direito ao crédito do IPI.

É o relatório.

[...] (grifou-se)

O resultado do julgamento do recurso voluntário interposto pela Contribuinte, nos termos do **Acórdão nº 202-16.903** (fls. 642 a 645), ora recorrido, foi no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, indeferindo o pedido de ressarcimento de crédito de IPI do art. 11 da Lei nº 9.779/99, sob o fundamento de que o aproveitamento do mesmo subordina-se, além da exatidão dos valores, ao cumprimento das obrigações acessórias, em especial quanto à escrituração dos livros fiscais.

Em face da referida decisão, a Contribuinte interpôs recurso especial (fls. 654 a xx), alegando divergência jurisprudencial quanto "*[...] ao entendimento do acórdão recorrido de que o direito ao aproveitamento do saldo credor da escrita fiscal do IPI, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/99, subordina-se não somente à exatidão de valores mas também ao fiel cumprimento das obrigações acessórias, especialmente quanto à escrituração dos livros fiscais obrigatórios, sendo que o contribuinte deixa de escriturar os livros registro de entradas e de apuração do IPI, contabilizando o imposto pago na aquisição de insumos como custo, inexistente saldo credor de escrita a ser ressarcido, pois do contrário haveria aproveitamento em duplicidade do crédito de IPI*". Para embasar o dissenso interpretativo, trouxe como paradigmas os acórdãos nºs 201-76.739 e 201-70.903.

Nas razões recursais, sustenta o Sujeito Passivo que:

(a) ao contrário do acórdão recorrido, as decisões paradigma consideram existente o crédito do IPI independentemente da forma de escrituração do IPI pela empresa, bastando para a sua apropriação, nos termos do que dispõe a própria Constituição Federal ao tratar do princípio da não-cumulatividade, que o tributo incida sobre duas operações, uma anterior a outra;

(b) não encontra amparo no art. 392 do Decreto nº 3.000/99 o entendimento do acórdão recorrido de que deveriam ser estornados os valores referentes ao IPI lançados como custos na escrita fiscal, antes de efetivamente ressarcido o crédito. Na hipótese de indeferimento do pedido de ressarcimento, o montante do tributo incorrido não seria recuperado, permanecendo, de fato, como custo, não havendo justificativa para o seu estorno;

(c) discorre sobre o princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI, asseverando que a Carta Magna não impôs qualquer condição ou limitação à compensação do tributo pago em operação anterior com a subsequente, tratando-se a escrituração dos livros fiscais de mera obrigação acessória, não tendo o condão de impedir o aproveitamento do crédito sobre os insumos;

(d) a opção feita pela Recorrente em escriturar o IPI como "custo", para, somente caso deferido seu ressarcimento, estorná-lo, lançando-o como "recuperação de custo", teria o mesmo efeito prático que o procedimento defendido pela autoridade fazendária;

(e) até o advento da Lei nº 9.779/1998, os contribuintes não estavam autorizados a obter ressarcimento de crédito de IPI decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para emprego na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero. Por esta razão, a Recorrente, ao adquirir seus insumos, se apropriava dos créditos deles decorrentes como custos, na forma do artigo 289, § 1º, do RIR/99, para, caso recuperasse esses valores, lançá-los como recuperação de custos, de acordo com a previsão do artigo 392 do mesmo diploma legal;

(f) ao final, requer o provimento do recurso especial para ver deferido o pedido de ressarcimento do crédito de IPI.

Foi admitido o recurso especial da Contribuinte, por meio do despacho s/nº, de 26/06/2015 (fls. 696 a 698), proferido pelo ilustre Presidente da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por entender comprovada a divergência jurisprudencial.

Devidamente intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 700 a 705), requerendo a negativa de provimento ao recurso especial da Contribuinte, sob o fundamento, em síntese, de que a decisão recorrida contrariou a jurisprudência dominante no Superior Tribunal de Justiça.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Vanessa Marini Ceconello, Relatora

O recurso especial interposto Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, vigente à época de sua interposição, e reproduzido no RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com alterações posteriores, devendo, assim, ser conhecido.

No mérito, cinge-se a controvérsia à possibilidade de deferimento do pedido de ressarcimento do crédito de IPI do art. 11 da Lei nº 9.779/99, independentemente de ter sido contabilizado como "custo" da mercadoria e não como "impostos a recuperar". Entendeu a Autoridade Fiscal que a contabilização do IPI incidente sobre a aquisição de insumos como custo, traz prejuízo à Fazenda Nacional em razão de suposto aproveitamento do valor em duplicidade, tanto para redução da base de cálculo quanto para creditamento do IPI.

Dispõe o art. 11 da Lei nº 9.779/99, *in verbis*:

*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.*

A Contribuinte, quando da aquisição dos insumos, contabilizou o IPI como custo, entendendo, ainda, ser devida a correção da escrita fiscal com a inserção do referido valor como "impostos a recuperar", conta transitória e que não é de resultado, tão somente na hipótese de ser deferido o pedido de ressarcimento.

Conforme item 11, do Pronunciamento Contábil 16, com nova redação dada pela Revisão CPC nº. 1, de 08/01/2010, passaram a ser excluídos dos custos de aquisições de estoques os tributos recuperáveis junto ao Fisco, como é o caso do crédito básico de IPI, reforçando a tese defendida no acórdão recorrido:

### **Custos do estoque**

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

#### **Custos de aquisição**

~~11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.~~

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (**exceto os recuperáveis junto ao fisco**), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Nova Redação dada pela Revisão CPC n.º 1, de 8/01/2010)

(grifou-se)

Quando da entrada das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem no estabelecimento da contribuinte, a mesma optou por escriturar o registro das entradas como custo em sua conta de resultado, à época ainda vigente a antiga redação do Pronunciamento Contábil 16. Por conseguinte, deixou de registrar os créditos no livro de apuração do IPI, debitando na conta transitória de "impostos a recuperar".

Além disso, para fins tributários deve-se observar as disposições do CPC 16, tendo em vista ter sido editado anteriormente à Lei nº 12.973/xx, que em seu art. 58, §único estabelece a dispensa da observância tão somente para os atos proferidos posteriormente à sua publicação, *in verbis*:

*Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria. (Vigência)*

*Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.*

Impende destacar, ainda, que a ausência de escrituração do crédito de IPI no livro de registro de entradas e no registro de apuração do IPI, acarretou o indeferimento do pedido de ressarcimento face a ausência de saldo credor do imposto, pois apurado de forma extracontábil.

Nesse sentido, os fundamentos do acórdão recorrido, de relatoria do Conselheiro Antônio Carlos Atulim, deram a adequada interpretação à matéria, passando a integrar a presente decisão:

[...]

*Pretende a recorrente ver reconhecido o direito ao ressarcimento do saldo credor da conta-corrente de IPI, com base no art. 11 da Lei nº 9.779/99 e a conseqüente homologação das compensações efetuadas.*

*A recorrente está equivocada porque tendo contabilizado como custo os valores pleiteados no pedido de ressarcimento, o aproveitamento em duplicidade do mesmo valor restaria configurado no exato momento do deferimento do ressarcimento e homologação das compensações, uma vez que o mesmo crédito teria sido utilizado duas vezes. A primeira para reduzir o resultado. A segunda para quitar os tributos compensados.*

*A recorrente dispunha de duas opções para contabilizar os créditos de IPI no momento da entrada das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem em seu estabelecimento. A primeira seria escriturar o livro registro de entradas e registrar os créditos no livro de apuração do IPI, debitando uma conta transitória de "impostos a recuperar". A segunda, que foi a opção da empresa, seria escriturar o registro de entradas, não registrar os créditos no livro de apuração do IPI e escriturá-los como custo em uma conta de resultado.*

*Ao contrário do que alegou a recorrente, a reversão da opção que foi feita independe do deferimento do pedido de ressarcimento. **O art. 392, II, RIR199 não impede que a empresa estorne os valores apropriados como custo e retifique suas declarações de rendimentos para, posteriormente, escriturar aqueles valores nos livros registro de entradas e no registro de apuração do IPI com vistas a apurar o saldo credor a ser ressarcido.***

*Cabe observar que com seu procedimento a empresa está pleiteando o ressarcimento de todos os créditos de IPI, quando o art. 11 da Lei nº 9.779/91 só autoriza o ressarcimento ou a compensação do saldo credor da escrita.*

*É certo que no caso dos autos a empresa não tem débitos de IPI e, portanto, o valor que está sendo pleiteado seria coincidente com o saldo credor do livro de IPI, caso a empresa tivesse feito a contabilização pela primeira opção acima mencionada.*

*Contudo, o ressarcimento dos créditos está subordinado não só à exatidão dos valores, mas também ao cumprimento das obrigações acessórias previstas no Regulamento do IPI, as quais não foram observadas pela recorrente, conforme atestou a fiscalização em seu termo de verificação à fl.*

---

*178. A empresa não escriturou o registro de entradas e nem o livro de apuração do IPI, livros fiscais obrigatórios, a teor do art. 345, I e VIII, do RIPI/98. Portanto, se o livro de apuração não foi escriturado, não existe saldo credor de escrita a ser ressarcido ou compensado nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/99 e da IN SRF nº 33/99, uma vez que o valor pretendido foi apurado de forma extracontábil.*

*Tendo em vista a inexistência de saldo credor na escrita fiscal, por não terem sido cumpridos os requisitos da legislação do IPI, relativos à escrituração de livros, e que o deferimento do ressarcimento/compensação caracterizará aproveitamento em duplicidade do valor pleiteado que, até o momento, permanece contabilizado como custo, voto no sentido de negar provimento ao recurso.*

*[...] (grifou-se)*

Além disso, a exigência do cumprimento das obrigações acessórias no caso dos autos não afronta o princípio da não-cumulatividade, tendo em vista que a legislação possibilita ao contribuinte a reversão da escrituração como **CUSTO**, com o conseqüente aproveitamento do crédito de IPI. Não tendo sido adotada referida providência, não há saldo credor a compensar.

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Contribuinte.

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello