



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10882.910631/2011-75
ACÓRDÃO	3002-004.352 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HENKEL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 01/04/2008

PROCEDIMENTO FISCAL. NÃO HOMOLOGAÇÃO DE PER/DCOMP. DISPENSA DE AUTO DE INFRAÇÃO.

A não homologação de compensação declarada pelo contribuinte mediante PER/DCOMP prescinde de lavratura de Auto de Infração. A Declaração de Compensação constitui confissão de dívida, nos termos do art. 74, § 6º, da Lei no 9.430/1996, e a IN SRF no 600/2005, vigente a época da transmissão do PER/DCOMP, não condicionava a não homologação a instauração de procedimento fiscal autônomo, sendo suficiente o Despacho Decisório para cientificar o sujeito passivo e exigir os débitos indevidamente compensados.

CNPJ DO EMITENTE NA SITUAÇÃO "SUSPENSO". DISTINÇÃO EM RELAÇÃO AO "INAPTO". PRESUNÇÃO RELATIVA DE IRREGULARIDADE. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

As situações cadastrais "SUSPENSO" e "INAPTO" possuem regimes jurídicos próprios e não se equiparam. A suspensão do CNPJ não produz, por si só, o efeito de tornar o documento fiscal inidôneo para efeitos tributários, efeito este privativo da inaptidão (art. 82 da Lei no 9.430/1996). Não obstante, a existência de CNPJ suspenso na data das operações constitui indício objetivo que instaura presunção relativa (juris tantum) de ilegitimidade do crédito, transferindo ao contribuinte o ônus de demonstrar, por prova documental específica, a efetiva realização de cada operação.

SALDO CREDOR DE IPI. RESSARCIMENTO. LIMITAÇÃO AOS CRÉDITOS ESCRITURADOS NO PRÓPRIO TRIMESTRE-CALENDÁRIO. VEDAÇÃO AO RESSARCIMENTO DO SALDO ACUMULADO DE PERÍODOS ANTERIORES.

Nos termos do art. 11 da Lei no 9.779/1999 e do art. 21, § 3o, da IN RFB no 900/2008, vigente a época do despacho decisório, somente são passíveis de ressarcimento os créditos de IPI decorrentes de entradas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem escriturados no próprio trimestre-calendário.

ESTORNO DE CRÉDITOS. NATUREZA JURÍDICA. IMPACTO NA APURAÇÃO DO TRIMESTRE.

O estorno de créditos, registrado no campo 010 do RAUPI, integra o quadro de apuração mensal do imposto, afetando o saldo credor disponível no trimestre. A tese de que o estorno opera exclusivamente como redutor do saldo acumulado de períodos anteriores, sem qualquer impacto na apuração trimestral, não encontra amparo na estrutura normativa do RAUPI nem na legislação de regência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Ana Paula Pedrosa Giglio (substituto[a] integral), Gisela Pimenta Gadelha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascarenas, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntario interposto por HENKEL LTDA em face do Acórdão no 11-65.497, proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife (DRJ/REC), que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório nº 015183129, emitido em 03/01/2012 pela Delegacia da Receita Federal em São Jose dos Campos.

O Despacho Decisório de fl. 48 impugnado homologou parcialmente a compensação declarada pela Recorrente no PER/DCOMP nº 02651.26773.150708.1.1.01-8730, transmitido em 15/07/2008, por meio do qual pleiteou o reconhecimento de saldo credor de IPI acumulado no 2º trimestre-calendário de 2008, no valor de R\$ 511.962,84, utilizado para compensar débitos de COFINS registrados na DCOMP no 04215.49932.170708.1.3.01-1492, nos termos abaixo transcritos:

“Analisadas as informações prestadas no PER/DCOMP e período de apuração acima identificados, constatou-se o seguinte:

- Valor do crédito solicitado/utilizado: R\$ 511.962,84
- Valor do crédito reconhecido: R\$ 149.065,57
- O valor do crédito reconhecido foi inferior ao solicitado/utilizado em razão do(s) seguinte(s) motivo(s):
- Ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos.
- Constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado. Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual: HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP 04215.49932.170708.1.3.01-1492. Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCOMP: 02651.26773.150708.1.1.01-8730 Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/01/2012.

(...)”

Em conclusão da análise do crédito pleiteado, a autoridade fiscal reconheceu apenas R\$ 149.065,57, não homologando a diferença de R\$ 362.897,27, o que gerou exigência de principal no valor de R\$ 362.897,27, multa de R\$ 72.579,45 e juros de R\$ 131.913,15, totalizando R\$ 567.389,87.

Verifica-se que o não reconhecimento dos créditos fundou-se em duas ordens de motivos, conforme detalhado na Análise de Crédito anexa ao Despacho Decisório (juntada aos autos na Manifestação de Inconformidade de fls. 50/162): glosa de créditos relativos a notas

fiscais emitidas por empresa com CNPJ no 14.372.981/0014-27 na situação cadastral "SUSPENSO" no cadastro da Receita Federal, por ausência de comprovação da efetiva realização das operações; e constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento no trimestre era inferior ao valor pleiteado, apurando-se que o estorno de créditos registrado na competência de maio de 2008 (R\$ 695.325,01) reduzia os créditos disponíveis no trimestre.

Cientificada do Despacho Decisório em 16/01/2012, a Recorrente apresentou tempestiva Manifestação de Inconformidade.

Em sede de julgamento, a 7ª Turma da DRJ Recife/PE, por unanimidade de votos, no acórdão 11-645.497, de fls. 165/171, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada, não reconhecendo o direito creditório controvertido, conforme voto abaixo transcrito:

“Quanto a DCOMP 04215.49932.170708.1.3.01-1492

No que se refere ao identificador acima, este corresponde à declaração de compensação referida no despacho decisório controvertido; trata-se da compensação associada ao pedido de ressarcimento PER 02651.26773.150708.1.1.01-8730, de iniciativa do contribuinte em 15/07/2008, visando o reconhecimento de crédito de IPI remanescente ao final do 2o trimestre de 2008. Este procedimento encontra-se estabelecido no artigo 16 da IN SRF 600/2005, vigente à época do PER.

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.

(...)

§ 2º Remanescendo, ao final de cada trimestre-calendário, créditos do IPI passíveis de ressarcimento após efetuadas as deduções de que tratam o caput e o § 1º, o estabelecimento matriz da pessoa jurídica poderá requerer à SRF o ressarcimento de referidos créditos em nome do estabelecimento que os apurou, bem como utilizá-los na compensação de débitos próprios relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF.

§ 3º O pedido de ressarcimento e a compensação previstos no § 2º serão efetuados pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica mediante a utilização do Programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração (papel) acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

(...)

§ 8º A compensação de créditos de que trata o § 2º deverá ser precedida de pedido de ressarcimento.

Demonstrado, assim, o motivo pelo qual restou referido no DD em pauta a declaração de compensação intentada pelo contribuinte.

Das notas emitidas por CNPJ suspenso

De início, apreciaremos o questionamento acerca do procedimento fiscal adotado:

A Instrução Normativa-IN SRF 600/2005 vigente à época ao disciplinar a matéria, assim determinou em seus artigos 26 e 29:

Art. 26. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela SRF.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à SRF da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à SRF do formulário Declaração de Compensação constante do Processo 10882.910631/2011-75 Acórdão n.º 11-65.497 DRJ/REC Fls. 5 5 Anexo IV, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

§ 2º A compensação declarada à SRF extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento. (...)

§ 4º A Declaração de Compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Art. 29. A autoridade da SRF que não homologar a compensação cientificará o sujeito passivo e intimá-lo-á a efetuar, no prazo de trinta dias, contados da ciência do despacho de não-homologação, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

Veja-se que a citada Instrução Normativa não determinou a lavratura de Auto de Infração, considerando o valor de confissão da declaração compensatória.

Nestes termos, agiu o Fisco em observância ao devido processo legal, rejeitando-se a tese de defesa em apreciação.

Quanto às notas cujo CNPJ se encontrava suspenso, cumpre esclarecer: o sistema eletrônico que trabalha os PERDCOMP realiza glosas a partir de verificações oriundas de dados objetivos que podem levar à presunção juris tantum de ilegitimidade do crédito pleiteado. São adotados pontos de controle com vistas a apurar a referida demanda.

Uma das verificações é a situação dos CNPJs de fornecedores informados pelo contribuinte perante os cadastros da Receita Federal. As situações cadastrais “INAPTO”, “BAIXADO” e “SUSPENSO”, por exemplo, indicam (presunção relativa) atividades operacionais interrompidas.

Referida presunção pode ser desnaturada mediante comprovação de ocorrência das operações comerciais in casu, conforme tem-se explicitado para os casos de inaptdão, a saber, artigo 48, §5º da IN 748/2007 (revogada pela IN 1005 de 2010).

Despicienda a discussão acerca do conceito de suspensão do CNPJ por dois motivos:

i) tal condição restou incontestada nos autos;

ii) a controvérsia em pauta decorre da apreciação do direito creditório pleiteado e da não homologação de operações mercantis, lastreada em notas fiscais emitidas por CNPJ na condição de suspenso.

Os filtros realizados de forma eletrônica apontam para eventuais irregularidades nas declarações apresentadas pelo contribuinte. No caso, foi utilizada, como já referido, a situação cadastral da empresa emitente da nota referida pelo manifestante. Todavia, tivesse sido comprovado o pagamento e a efetiva entrada das mercadorias adquiridas, não haveria validação desta glosa.

Mas isso não restou demonstrado nos autos: limitou-se a interessada em alegar desconhecimento do fato. Neste sentido, não se pode admitir que o alegado desconhecimento transforme o ilegítimo em legítimo. No intuito de desconstruir a glosa perpetrada por meio do sistema eletrônico de controle de créditos caberia ao contribuinte comprovar de forma cabal que as operações objeto das glosas efetivamente ocorreram.

Em suma: a ausência de comprovação de realização da operação declarada pelo contribuinte trouxe legitimidade à presunção relativa de inexistência das operações e, por via de consequência, ao acerto operacional de se glosar as notas fiscais indicadas.

Tudo isso conforme determinação legal que impõe ao contribuinte a demonstração de seu crédito.

Por último, quanto aos citados artigos 394 e 427 do RIPI estes não foram referidos pela autoridade fiscal, não sendo matéria a ser apreciada. Inaplicável ainda, por ser posterior aos fatos em apuração, a IN 1005/2010.

Tema exaurido, razão não cabe à Defendente

Do saldo passível de ressarcimento

De início, esclareça-se ao contribuinte que o saldo credor de IPI deve ser apurado, de fato, pela dedução dos débitos (saídas) em face dos créditos (entradas) do período.

Assim correta, correta a dedução promovida pelo Fisco, nos termos do artigo 256, caput e § § 1º e 2º do RAIPI, a seguir: RIPI 4544

Art.256.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.

§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.

§2º O saldo credor de que trata o § 1º , acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento, tributado à alíquota zero, ou ao abrigo da imunidade em virtude de se tratar de operação de exportação, nos termos do inciso II do art. 18, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 268 e 269, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

No que tange à reclamação acerca do período de apuração como sendo os créditos exclusivamente relativos a cada trimestre, no caso 2º/2008, tal determinação encontra-se cristalinamente prevista no acima transcrito.

Desta feita, aqui também encontra lastro a apuração fiscal.

Quanto à apuração do saldo credor ressarcível, os cálculos trazidos na manifestação de inconformidade não merecem prosperar uma vez que: no livro RAIPI (f. 69), competência maio/2008 o montante de R\$ 695.325,01 foi registrado como estorno;

tal registro trouxe impacto na apuração do saldo credor ressarcível uma vez que ao informar desta forma o referido valor, este foi considerado débito da competência, consumindo os respectivos créditos de entrada.

Tal apuração encontra-se detalhada na planilha Análise de Crédito, anexa ao DD recorrido.

(...)

Conclusão Pelo acima exposto, voto por julgar improcedente a manifestação de inconformidade apresentada, não reconhecendo o direito creditório controvertido.”

Irresignada, a recorrente interpôs Recurso Voluntário às fls. 181/201, protocolado em 03/04/2020, articulando, em síntese, as seguintes alegações: impossibilidade jurídica de utilização do procedimento de não homologação de PER/DCOMP como instrumento para questionar a situação cadastral de terceiros, o que exigiria lançamento específico por meio de Auto de Infração; inexistência de obstáculo jurídico a emissão de notas fiscais por contribuinte com CNPJ suspenso, pois travas sistêmicas da própria Receita Federal impedem tal emissão, caso a suspensão fosse impeditiva; ausência de fundamento legal para a glosa de créditos de IPI oriundos de notas fiscais emitidas por contribuinte com CNPJ suspenso, distinguindo-se rigorosamente tal situação da condição de INAPTO; a suspensão do CNPJ do fornecedor (CNPJ no 14.372.981/0014-27) decorreu de pedido de baixa por incorporação, não caracterizando interrupção de atividades, e o contribuinte de boa-fé não pode ser prejudicado pela mora da Receita Federal em processar o pedido; os arts. 394 e 427 do RIPI (Decreto no 7.212/2010) não foram invocados no Despacho Decisório, não podendo servir de fundamento para a glosa; a IN RFB no 1.005/2010, que disciplina os efeitos da inaptidão seria inaplicável ao caso; o estorno de créditos registrado em maio de 2008 (R\$ 695.325,01) não é um débito do trimestre, mas redutor do saldo credor trazido de períodos anteriores (campo 007 do RAUPI), de modo que não pode ser computado contra os créditos gerados no próprio trimestre (campo 006); a autoridade fiscal ignorou indevidamente o saldo credor acumulado de períodos anteriores, o que distorceu a apuração do crédito ressarcível; o manual do SPED - EFD ICMS e IPI confirma que o saldo credor de períodos anteriores não pode ser desconsiderado na apuração do IPI. Ao final, requer o provimento integral do Recurso e a homologação completa da compensação declarada.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **ADRIANO MONTE PESSOA**, Relator

I - Da Admissibilidade

Constata-se que a Recorrente teve acesso ao teor do Acórdão no 11-65.497 de fls.165/171 em 06/03/2020 (sexta-feira) e que o presente recurso foi protocolado em 03/04/2020 (sexta-feira), dentro do prazo de trinta dias previsto no art. 33 do Decreto no 70.235/1972, considerando-se que a contagem se iniciou em 09/03/2020 (segunda-feira). Logo, o recurso é tempestivo.

Preenchidos os demais requisitos formais de admissibilidade, conheço integralmente do Recurso Voluntário.

II - Da Impossibilidade de Questionar o CNPJ de Terceiros via PER/DCOMP: Necessidade de Auto de Infração

A Recorrente sustenta que o procedimento de não homologação de PER/DCOMP seria juridicamente inadequado para questionar a situação cadastral de seus fornecedores, pois tal análise exigiria lançamento específico formalizado em Auto de Infração, com todos os meios adequados de defesa. O argumento não prospera.

A não homologação da compensação declarada em PER/DCOMP se trata de procedimento autônomo e distinto do lançamento tributário.

O art. 74, §2º, da Lei n. 9.430/1996, com a redação dada pela Lei n. 10.637/2002, estabelece que a compensação declarada extingue o crédito tributário sob condição resolutória de ulterior homologação. Por conseguinte, a não homologação da compensação acarreta a exigibilidade dos débitos compensados.

O §6º do mesmo dispositivo é peremptório ao afirmar que a Declaração de Compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

A IN SRF n. 600/2005, vigente a época da transmissão do PER/DCOMP, dispunha expressamente nos arts. 26, § 4º, e 29 que a não homologação seria formalizada por Despacho Decisório, dispensando-se a lavratura de Auto de Infração.

A autoridade fiscal não precisava instaurar novo procedimento fiscal para negar a compensação, bastando examinar a declaração apresentada pelo próprio contribuinte e, constatando a ilegitimidade do crédito declarado, exarar o despacho de não-homologação. Esse é exatamente o rito previsto em lei, cujo emprego pela autoridade fiscal não configura qualquer irregularidade.

O argumento de que o contribuinte ficaria privado de meios de defesa tampouco prospera.

A própria lei previu, nos parágrafos 7º e 9º do art. 74 da Lei no 9.430/1996, a faculdade de apresentação de Manifestação de Inconformidade no prazo de trinta dias, com posterior recurso ao CARF, exatamente o caminho que a Recorrente percorreu, demonstrando que os meios de defesa lhe foram amplamente assegurados.

O rito, portanto, não apenas está de acordo com a lei, como foi efetivamente aproveitado pela própria Recorrente em todas as suas fases.

Assim, a alegação deve ser rejeitada.

III - Das Travas Sistêmicas: alegação de que o Sistema da Receita Federal Impediria a Emissão de Notas por CNPJ Suspenso

A Recorrente argumenta que, se a situação de CNPJ suspenso fosse realmente impeditiva de operações, o próprio sistema eletrônico da Receita Federal teria impedido a emissão das notas fiscais pelo fornecedor. O raciocínio, aparentemente intuitivo, é improcedente por diversas razões.

Não obstante, a legislação tributária não condiciona a validade ou os efeitos fiscais das notas emitidas por empresa com CNPJ suspenso à existência de travas sistêmicas de emissão. A questão juridicamente relevante é a situação de fato do emitente ao tempo das operações e a existência ou não de prova de realização dessas operações, não o funcionamento ou as omissões dos sistemas informáticos da Receita Federal.

Desse modo, o argumento pressupõe que o sistema de controle de emissão de notas fiscais da Receita Federal teria capacidade de bloquear em tempo real toda e qualquer emissão por contribuinte com CNPJ suspenso, o que não corresponde a arquitetura dos sistemas de escrituração fiscal da época dos fatos (2008), anteriores inclusive a implantação ampla do SPED.

Ocorre que a ausência de trava sistêmica não é prova de que as operações eram regulares; demonstra, quando muito, uma limitação operacional dos sistemas de controle, da qual o contribuinte não pode se beneficiar para suprir a ausência de prova da efetividade das transações.

Por último, mas não menos importante, o argumento inverte o ônus probatório.

A inexistência de impedimento sistêmico não autoriza presumir a regularidade das operações, mas apenas significa que o sistema não as bloqueou previamente.

Cabe ao contribuinte, que afirma ter realizado as operações e que pleiteia o crédito correspondente, provar positivamente que elas ocorreram. A tolerância do sistema não é substituta da prova da materialidade.

O argumento deve ser rejeitado.

IV - Da Distinção Entre SUSPENSO e INAPTO:

A Recorrente sustenta, com propriedade técnico-jurídica, que as situações cadastrais "SUSPENSO" e "INAPTO" são juridicamente distintas e não se confundem. Tem razão nessa premissa, e o reconhecimento expresso dessa correção se faz necessário.

De fato, o art. 36 da IN RFB no 1.005/2010 enumera taxativamente cinco situações cadastrais possíveis (ativa, suspensa, inapta, baixada e nula), tratando-as como categorias autônomas.

Os arts. 38 e 39 da mesma norma definem hipóteses específicas e distintas de enquadramento para cada uma delas. As consequências jurídicas são igualmente distintas na medida em que a declaração de inaptidão produz o efeito expresso de tornar inidôneos os documentos emitidos pelo contribuinte, nos termos do art. 82 da Lei no 9.430/1996 e do art. 45 da IN RFB no 1.005/2010, efeito este que não está previsto expressamente para a situação de suspensão.

Não obstante, a correção da premissa não conduz à procedência do recurso, porque a questão juridicamente relevante para o julgamento é mais estreita. Embora a ausência de norma

expressa que equipare a suspensão a inaptidão para fins de declaração de inidoneidade do documento fiscal afasta a equiparação formal entre os institutos, isso não resolve o problema probatório subjacente.

A glosa não se fundamentou na declaração de inidoneidade das notas fiscais, mas na presunção relativa de irregularidade das operações instaurada pelo fato objetivo de que o emitente tinha CNPJ suspenso ao tempo das transações, combinada com a ausência de qualquer prova, por parte do contribuinte, da realização efetiva das operações.

A distinção entre SUSPENSO e INAPTO, apesar de juridicamente relevante, não é suficiente para afastar a glosa, porque o fundamento desta não foi a mera inidoneidade formal do documento. O que se exige do contribuinte não é a demonstração de que a nota seja formalmente válida, o que, em tese, até poderia ser admitido, mas sim demonstrar que a operação descrita na nota efetivamente ocorreu.

Essa prova, todavia, não foi produzida, como se demonstrara adiante.

V - Da Suspensão por Incorporação e da Boa-fé do Adquirente

A Recorrente afirma que a suspensão do CNPJ no 14.372.981/0014-27 não decorreu de irregularidade substantiva do fornecedor, mas de pedido de baixa por incorporação, procedimento mediante o qual a pessoa jurídica incorporada solicita o encerramento de sua inscrição, que fica em situação "suspensa" enquanto o pedido está em análise, nos termos do art. 38, inciso II, da IN RFB no 1.005/2010.

Sustenta que a incorporação não implica cessação de atividades, vez que estas prosseguem sob a pessoa jurídica incorporadora, e que contribuintes de boa-fé não podem ser penalizados pela demora da Receita Federal em apreciar o pedido de baixa.

O argumento, conquanto dotado de lógica interna coerente, enfrenta óbice determinante, na medida em que permanece inteiramente no plano das alegações, sem suporte em qualquer prova documental juntada aos autos.

Para que a tese da incorporação afastasse a presunção de ilegitimidade do crédito, seria necessário demonstrar, minimamente: que o CNPJ no 14.372.981/0014-27 estava efetivamente em processo de baixa por incorporação durante o 2º trimestre de 2008, e não por qualquer outra das hipóteses do art. 38 da IN RFB no 1.005/2010; identificar qual seria a pessoa jurídica incorporadora e comprovar que esta deu continuidade as operações do estabelecimento incorporado durante o período em questão; demonstrar que as notas fiscais questionadas foram emitidas pelo estabelecimento no curso de operações mercantis reais, com entrega efetiva das mercadorias a Recorrente; e comprovar o pagamento do preço respectivo.

Nenhum desses elementos foi trazido aos autos em qualquer fase processual. A Recorrente não apresentou o comprovante de inscrição do fornecedor que indicaria o histórico da situação cadastral e o tipo de baixa solicitada; documentos da incorporadora que atestassem a continuidade das operações; comprovantes de pagamento das notas glosadas (transferências

bancárias, recibos, contratos); registros de entrada das mercadorias no estabelecimento (livros fiscais de entradas, laudos de recebimento, documentos de controle interno).

Nesse sentido, segue a remansosa jurisprudência do CARF, inclusive desta ínclita 2ª Turma Extraordinária da Terceira Seção, conforme abaixo:

- Acórdão CARF n. 3002-001.649:

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007 RESSARCIMENTO DE IPI. GLOSA DE CRÉDITOS. NOTAS FISCAIS EMITIDAS POR EMPRESA OPTANTE DO SIMPLES NACIONAL. As aquisições feitas de empresas optantes pelo Simples Nacional implicam em vedação expressa de aproveitamento de crédito, conforme artigo 5º, § 5º, da Lei 9.317/1996, e artigo 166, do RIPI/2002. EMPRESA FORNECEDORA COM CNPJ SUSPENSO. **São insuscetíveis de aproveitamento na escrita fiscal os créditos oriundos de notas fiscais emitidas por estabelecimento com situação de suspenso no CNPJ.** (Processo 13971.911852/2009-35 – Segunda Turma Extraordinária da Terceira Seção de Julgamento – Relatora Mariel Orsi Gameiro).

- Acórdão CARF n. 3201-011.929:

Ementa: Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007 CRÉDITO. AQUISIÇÕES DE INSUMOS OU OUTROS PRODUTOS. CADASTRO NA RECEITA FEDERAL. FORNECEDOR SUSPENSO OU CANCELADO. GLOSA. **Devem ser mantidas as glosas de créditos decorrentes da apuração de aquisições de insumos ou de outros produtos junto a fornecedor que se encontrava, no período de apuração dos autos, suspenso, em razão de pedido de baixa, ou cancelado no cadastro da Receita Federal.** Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007 ÔNUS DA PROVA. O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer o despacho decisório e a decisão recorrida em relação aos créditos e demais arguições não comprovadas. DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. Encontrando-se os autos instruídos com todos os elementos necessários à compreensão dos fatos controvertidos e ao devido julgamento do recurso, evidencia-se desnecessária a diligência requerida. (Processo n. 16682.902924/2011-11 – 1ª Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção – Relator Hécio Lafeta Reis).

- Acórdão CARF n. 3201-011.930:

Ementa: Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007 CRÉDITO. AQUISIÇÕES DE INSUMOS OU OUTROS PRODUTOS. CADASTRO NA RECEITA FEDERAL. FORNECEDOR SUSPENSO OU CANCELADO. GLOSA. **Devem ser mantidas as glosas de créditos decorrentes da apuração de aquisições de insumos ou de outros produtos junto a fornecedor que**

se encontrava, no período de apuração dos autos, suspenso, em razão de pedido de baixa, ou cancelado no cadastro da Receita Federal. Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007 ÔNUS DA PROVA. O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer o despacho decisório e a decisão recorrida em relação aos créditos e demais arguições não comprovadas. DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. Encontrando-se os autos instruídos com todos os elementos necessários à compreensão dos fatos controvertidos e ao devido julgamento do recurso, evidencia-se desnecessária a diligência requerida. (Processo n. 16682.902922/2011-22 – 1ª Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção – Relator Hécio Lafeta Reis).

- Acórdão CARF n. 3001-002.458:

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 IPI. CRÉDITOS. EMPRESA FORNECEDORA COM CNPJ SUSPENSO. **São insuscetíveis de aproveitamento na escrita fiscal os créditos de IPI oriundos de notas fiscais emitidas por estabelecimento com situação cadastral suspensa no CNPJ, a menos que o adquirente comprove o recebimento das mercadorias e o pagamento do preço respectivo.** ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 REQUERIMENTO DE SUSTENTAÇÃO ORAL EM RECURSO. O pedido de sustentação oral deve ser encaminhado por meio de requerimento próprio, respeitando-se a forma e os prazos estabelecidos no regimento interno deste Conselho e nas demais normas atinentes ao tema. DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. O reconhecimento do direito creditório pleiteado pelo contribuinte demanda a comprovação inequívoca de sua liquidez e certeza. Assim, incumbe ao contribuinte o ônus de provar a existência do direito creditório, com a apresentação de regular escrituração e dos documentos probantes que a legitimem. Não se desincumbindo desse ônus, deve ser negada a sua pretensão. DIREITO CREDITÓRIO. ATIVIDADE PROBATÓRIA. CONVERSÃO DE JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. A conversão do julgamento em diligência no contencioso administrativo faz-se necessária quando, a despeito da instrução probatória adequada, ainda persistam questões que demandem esclarecimento adicional para que os julgadores administrativos formem seu convencimento. Tratando-se da não apresentação de prova essencial para a confirmação do crédito, que o contribuinte deveria ter juntado aos autos na impugnação (ou, excepcionalmente, no Recurso Voluntário), é caso de se negar provimento ao recurso e não de converter o julgamento em diligência. Inteligência dos arts. 15, 16, IV e 18 do Decreto nº 70.235, de 1972. (Processo n. 18470.903815/2011-32 – Primeira Turma Extraordinária da Terceira Seção de Julgamento – Relator João José Schini Norbiato).

- Acórdão CARF n. 3003-002.040

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008 RESSARCIMENTO DE IPI. GLOSA DE NOTAS FISCAIS EMITIDAS POR PESSOA JURÍDICA INCORPORADA. Devem ser mantidas as glosas de créditos de IPI lastreados em notas fiscais emitidas em nome de empresa incorporada quando não forem trazidos aos autos elementos de prova que atestem a idoneidade daquelas. RESSARCIMENTO DE IPI. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. Em sede de pedido de ressarcimento cumulado com compensação compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, cabendo a este demonstrar, mediante adequada instrução probatória dos autos, os fatos eventualmente favoráveis às suas pretensões. IPI. CRÉDITOS ORIUNDOS DE PESSOAS JURÍDICAS OPTANTES PELO SIMPLES. As aquisições de produtos de estabelecimentos optantes pelo SIMPLES não ensejarão aos adquirentes direito a fruição de crédito do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem. (Processo n. 10880.950022/2011-79 - Terceira Turma Extraordinária da Terceira Seção – Relatora Lara Moura Franco Eduardo).

- Acórdão CARF n. 3001-002.865:

Ementa: Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003 RESSARCIMENTO DE IPI. BAIXA DE CNPJ POR INCORPORAÇÃO. Só enseja a possibilidade de crédito documento fiscal emitido enquanto a empresa emitente encontrava-se ativa perante a Receita Federal do Brasil, salvo quando há comprovação efetiva do pagamento por parte do contribuinte. Documentos fiscais emitidos em data posterior ao ato sucessório de incorporação empresarial devem ser, obrigatoriamente, emitidos pela empresa sucessora para outorgar crédito na aquisição. (Processo n. 10925.901643/2010-84 – Primeira Turma Extraordinária da Terceira Seção de Julgamento – Relator Daniel Moreno Castillo).

A boa-fé do adquirente e circunstância relevante no direito tributário, especialmente para afastar sanções de natureza subjetiva e responsabilidades pessoais. Porém, ela não opera, no plano objetivo, como substituta da prova da materialidade das operações em processos de ressarcimento.

O crédito de IPI não surge da boa-fé do adquirente, mas sim da efetiva realização da operação de entrada de insumos tributados. Sem prova dessa efetividade, não há crédito a reconhecer, independentemente da boa-fé alegada.

Ademais, registre-se que a Recorrente é empresa integrante de grupo multinacional de grande porte, reconhecida por operar com elevados padrões de controle interno e governança corporativa.

Nessa condição, dispõe de plena capacidade operacional para manter e apresentar documentação detalhada de todas as suas transações. A ausência de prova, nesse contexto, não pode ser atribuída a impossibilidade fática.

VI - Da Não Invocação dos Arts. 394 e 427 do RIPI no Despacho Decisório

A Recorrente aponta que os arts. 394 e 427 do RIPI (Decreto no 7.212/2010), que definem as hipóteses de inidoneidade e ausência de validade legal das notas fiscais, não foram invocados pela autoridade fiscal no Despacho Decisório, pelo que não poderiam servir de fundamento para a glosa.

O argumento se mostra perfeitamente correto quanto à sua premissa, mas equivocado quanto à sua conclusão, porque parte de erro na identificação do fundamento jurídico da glosa.

A glosa não se fundou na inidoneidade formal das notas fiscais, instituto disciplinado pelos arts. 394 e 427 do RIPI e pelo art. 82 da Lei n. 9.430/1996. Não se afirmou, em nenhum momento, que as notas apresentavam erros formais, que o emitente estava em situação formal de inaptidão declarada, ou que os documentos estariam viciados em sua estrutura.

O fundamento da glosa foi diverso e ainda mais singelo, isto é, baseou-se na ausência de demonstração, pelo contribuinte, de que as operações descritas nas notas efetivamente se realizaram.

Trata-se de fundamento que prescinde inteiramente da declaração de inidoneidade documental, pois até mesmo uma nota fiscal formalmente perfeita, emitida por contribuinte com CNPJ ativo, pode ser desconsiderada para fins de creditamento se a operação que ela representa não tiver ocorrido concretamente.

A questão dos arts. 394 e 427 do RIPI, portanto, está inteiramente estranha ao objeto da controvérsia. A sua não invocação no Despacho Decisório não vicia o ato, porque eles simplesmente não são pertinentes ao caso.

O argumento da Recorrente, embora bastante elegante e formalmente bem construído, dirige-se a um fundamento que a glosa não tem. E por isso deve ser rejeitado.

VII - Da Aplicabilidade da IN RFB no 1.005/2010 e da IN SRF no 748/2007

A Recorrente sustenta que a IN RFB no 1.005/2010 seria norma posterior aos fatos, ocorridos no 2º trimestre de 2008, e, portanto, inaplicável ao caso. A alegação, em sua versão estrita, tem procedência, pois o Despacho Decisório foi emitido em 2012 e as normas aplicáveis são, em princípio, aquelas vigentes ao tempo dos fatos geradores e do pedido de ressarcimento.

Ocorre que a inaplicabilidade da IN RFB no 1.005/2010 aos fatos não beneficia a Recorrente, porque a norma aplicável ao período, a IN SRF no 748/2007, em vigor ao tempo das operações, disciplinava a questão de forma substancialmente idêntica.

O art. 48, § 5º, da IN SRF no 748/2007 dispunha que a declaração de inidoneidade por inaptidão não prejudicaria o terceiro adquirente que comprovasse o pagamento do preço e o recebimento dos bens.

Esse dispositivo evidencia que, mesmo sob a norma de regência da época, a comprovação da efetividade da operação era o critério decisivo para preservar o direito creditório do adquirente.

Assim, a substituição normativa entre a IN SRF no 748/2007 e a IN RFB no 1.005/2010 não altera a conclusão, pois em qualquer dos diplomas, a comprovação da materialidade da operação é o requisito essencial para que o adquirente afaste a glosa. A Recorrente não produziu essa prova sob nenhum dos regimes.

Portanto, a alegação deve ser rejeitada.

VIII - Do Estorno de Créditos: Natureza Jurídica e Impacto na Apuração Trimestral

A segunda ordem de controvérsia diz respeito a metodologia de apuração do saldo credor ressarcível. A Recorrente sustenta que o estorno de créditos registrado em maio de 2008 (R\$ 695.325,01, campo 010 do RAIPI) não seria um débito do trimestre corrente, mas sim um redutor do saldo credor trazido de períodos anteriores (campo 007), de modo que não poderia diminuir os créditos gerados pelas entradas do próprio trimestre (campo 006).

A tese não tem supedâneo jurídico.

A estrutura de apuração do IPI no RAIPI é a seguinte: o campo 006 registra o subtotal dos créditos gerados pelas entradas do mês; o campo 007 registra o saldo credor transferido do mês anterior; o campo 008 representa o total (soma de 006 e 007), a integralidade dos créditos disponíveis no mês.

No polo passivo, o campo 009 registra os débitos por saídas, o campo 010 registra os estornos de créditos e o campo 011 registra ressarcimentos de crédito; o campo 013 é o total desses débitos. O saldo credor do mês (campo 017) é apurado pela diferença entre o crédito total do mês (campo 015, equivalente ao campo 008) e o débito total do mês (campo 014, equivalente ao campo 013).

Essa estrutura revela que o estorno de créditos (campo 010) integra o quadro de débitos do mês em que é registrado, compondo o campo 013 (total de débitos) e, por consequência, reduzindo o saldo credor disponível ao final do mês (campo 017).

Esse saldo é o que transita para o mês seguinte como campo 007. Não há, na estrutura do RAIPI, qualquer mecanismo que permita isolar o estorno e imputá-lo exclusivamente ao saldo de períodos anteriores, sem que ele afete a apuração do mês em que é registrado.

A tese da Recorrente, em essência, propõe uma leitura em que o estorno de créditos seria uma espécie de débito "virtual", que se aplicaria apenas ao estoque histórico de créditos, sem tocar nos créditos do período corrente.

Essa construção não tem amparo na legislação nem na estrutura contábil do RAIPi. Do ponto de vista da escrituração fiscal, o estorno é registrado como débito no mês de competência, e suas consequências sobre o saldo se verificam a partir do próprio mês em que foi lançado, propagando-se para os meses seguintes pelo mecanismo de transferência de saldo (campo 007).

A interpretação da Recorrente equivaleria, em termos práticos, a permitir que o contribuinte "protegesse" os créditos do trimestre dos efeitos de estornos de créditos, simplesmente atribuindo estes ao saldo acumulado de períodos anteriores.

Essa leitura contraria a lógica da apuração do IPI, que é unitária e cronológica, na qual cada mês parte do saldo do mês anterior, acrescenta os créditos de entradas e deduz os débitos de saídas e ajustes (incluindo estornos), chegando ao novo saldo que será transferido para o mês seguinte. Não há "compartimentos estanques" dentro da apuração.

Portanto, a metodologia adotada pela autoridade fiscal, que considerou o estorno de R\$ 695.325,01 como redução dos créditos disponíveis no trimestre, impactando o saldo credor final está correta e conforme a sistemática de escrituração do IPI.

Logo, argumento deve ser rejeitado.

IX - Da Desconsideração do Saldo Credor Acumulado de Períodos Anteriores

A Recorrente sustenta que a autoridade fiscal teria ignorado indevidamente o saldo credor acumulado de trimestres anteriores (campo 007 do RAIPi), o que teria distorcido a apuração do crédito ressarcível. O argumento confunde dois institutos distintos: o saldo credor disponível para fins de apuração do IPI na escrituração fiscal e o crédito passível de ressarcimento nos termos da legislação de regência.

A legislação que disciplina o ressarcimento de saldo credor de IPI é clara ao estabelecer que o crédito ressarcível não é o saldo total disponível ao final do trimestre, mas somente a parcela desse saldo que decorreu de entradas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem escriturados no próprio trimestre-calendário. Essa é a determinação expressa do art. 11 da Lei no 9.779/1999 e do art. 21, § 3º, inciso I, da IN RFB no 900/2008:

“Art. 21 - 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.

§3º. Somente são passíveis de ressarcimento:

I - os créditos relativos a entradas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização, escriturados no trimestre-calendário; (...)”

A expressão "escriturados no trimestre-calendário" delimita com precisão o universo dos créditos ressarcíveis, quais sejam, apenas aqueles gerados pelas entradas ocorridas no próprio trimestre em análise. O saldo credor acumulado de trimestres anteriores, por mais legítimo que seja como crédito escriturado, tem destinação própria na sistemática do IPI, servindo para abater débitos de IPI de períodos subsequentes na escrituração fiscal do estabelecimento.

Essa interpretação não é apenas a que resulta da literalidade da norma, mas também a que prevalece na jurisprudência administrativa, inclusive na própria jurisprudência invocada pela Recorrente.

O Acórdão n. 09-37237 da DRJ de Juiz de Fora, citado no recurso, afirmar categoricamente que "consideram-se passíveis de ressarcimento somente os créditos relativos a entradas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização escriturados no próprio trimestre calendário, devendo os saldos credores advindos de períodos anteriores serem mantidos na escrita fiscal, como créditos legítimos que são, para posterior dedução de débitos de IPI relativos a períodos subsequentes de apuração." O mesmo entendimento foi reproduzido pelo Acórdão no 15-24176 da DRJ de Salvador, igualmente citado no recurso.

A Recorrente, ao invocar esses precedentes, inadvertidamente confirma a correção da metodologia adotada pelo Fisco.

O saldo de períodos anteriores não foi "ignorado" pela autoridade fiscal, mas corretamente excluído da base de cálculo do ressarcimento, por determinação expressa da lei. A sua existência é irrelevante para o cálculo do crédito ressarcível, ainda que seja plenamente relevante para a apuração do saldo disponível para dedução de débitos futuros na escrituração fiscal.

Não procede, portanto, a alegação de que a autoridade fiscal incorreu em erro metodológico ao não considerar o saldo credor acumulado de períodos anteriores. O argumento deve ser rejeitado.

X - Do Manual do SPED - EFD ICMS e IPI como Suporte da Tese da Recorrente

A Recorrente invoca o manual do SPED - EFD ICMS e IPI, especificamente a parte que disciplina o registro E520 (Apuração do IPI), como suporte para a tese de que o saldo credor de períodos anteriores não pode ser desconsiderado na apuração do imposto.

O argumento, contudo, parte de uma confusão entre duas questões distintas: a apuração do saldo de IPI na escrituração fiscal e a determinação do crédito passível de ressarcimento.

O manual do SPED - EFD ICMS e IPI disciplina a forma de escrituração do imposto e a lógica de apuração do saldo credor disponível no estabelecimento. Nessa lógica, o saldo de períodos anteriores (campo 007 / registro E520) é de fato considerado e transferido mês a mês, como o próprio RAIPI da Recorrente demonstra.

Ocorre que a escrituração fiscal e a apuração do crédito ressarcível seguem regramentos distintos. A escrituração considera o saldo total disponível (incluindo o acumulado de períodos anteriores) para fins de apuração do saldo credor do estabelecimento. O ressarcimento, porém, está limitado pelos critérios da Lei n. 9.779/1999 e da IN RFB no 900/2008, que restringem a base ressarcível aos créditos de entradas do próprio trimestre. O manual do SPED não disciplina os critérios de ressarcimento, mas disciplina apenas e tão-somente a escrituração.

Assim, a referência ao manual não é pertinente para a questão do ressarcimento. O fato de que o saldo de períodos anteriores ser considerado na escrituração mensal do IPI não autoriza concluir que ele também deve ser incluído na base de cálculo do crédito ressarcível, o que contrariaria texto legal expresso. O argumento deve ser rejeitado.

XI – Do Cálculo do Crédito Ressarcível e Manutenção da Glosa

Uma vez estabelecidas as premissas jurídicas corretas, a aplicação ao caso concreto é consequência lógica e direta. O crédito passível de ressarcimento no 2º trimestre de 2008 está limitado aos créditos de entradas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem escriturados nos meses de abril, maio e junho de 2008 (campo 006 do RAIPI de cada mês), observadas as limitações impostas pela própria escrituração do contribuinte.

A própria Recorrente reconhece, em seu recurso, que o total de créditos de entradas no trimestre somava R\$ 516.831,38, reduzido a R\$ 511.962,84 após ajustes que ela própria calcula: (i) redução de R\$ 2.186,54 por conta de limitação do saldo credor do período; e (ii) exclusão de R\$ 2.682,00 referente a nota com CFOP 1.949. Esse valor - R\$ 511.962,84 - representa o teto teórico do crédito ressarcível antes da glosa, e foi justamente o valor declarado no PER/DCOMP.

Sobre esse montante, a autoridade fiscal realizou duas operações: (i) glosou os créditos relativos as notas fiscais emitidas pelo fornecedor com CNPJ suspenso (CNPJ no 14.372.981/0014-27), por ausência de comprovação da efetividade das operações; e (ii) constatou que o saldo credor efetivamente disponível para ressarcimento - considerado o impacto do estorno de R\$ 695.325,01 na apuração do trimestre - era inferior ao valor declarado pela Recorrente.

O resultado foi o reconhecimento de apenas R\$ 149.065,57, não homologando a diferença de R\$ 362.897,27. Esse valor não homologado é que se tornou o objeto do presente contencioso.

Como demonstrado nos tópicos anteriores, a glosa por CNPJ suspenso e legítima ante a ausência de prova da efetividade das operações, e a metodologia de apuração do saldo credor ressarcível estão corretas, porquanto limitadas aos créditos do trimestre e corretamente considerado o impacto do estorno na apuração mensal.

Não há, portanto, razão para reformar o Acórdão recorrido.

XII - Conclusão

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntario, mantendo integralmente o Acórdão no 11-65.497 da DRJ/REC e o crédito tributário constituído no valor de R\$ 362.897,27, acrescido dos encargos legais, nos termos do art. 74, §7º, da Lei no 9.430/1996.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA