



Processo nº	10940.000867/00-36
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3302-013.480 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	26 de julho de 2023
Recorrente	TETRA PAK LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2000

PEDIDO DE RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. CRÉDITOS NÃO RESSARCÍVEIS. COMPOSIÇÃO DO SALDO CREDOR.

Os créditos básicos de IPI escriturados em razão da devolução de vendas (CFOP 2.32) e compras para comercialização (CFOP 3.102), podem compor o saldo credor de IPI para dedução, ao final do período de apuração, do saldo do imposto a pagar, em absoluta obediência ao Princípio da Não Cumulatividade, insculpido no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal de 1988 e no artigo 49 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) e, no caso específico, no artigo 146 do Regulamento do IPI/1998 (Decreto 2.637/1998).

ESCRITA FISCAL. SALDO CREDOR ACUMULADO. TRIMESTRES-CALENDÁRIO ANTERIORES. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. VEDAÇÃO LEGAL.

Admite-se a manutenção, na escrita fiscal, do crédito de IPI remanescente de outros trimestres-calendário e sua utilização para dedução de débitos do IPI de períodos subsequentes da própria empresa ou da empresa para a qual o saldo for transferido. Contudo, apenas o saldo credor correspondente ao crédito básico escriturado no mesmo trimestre-calendário pode ser objeto de pedido de ressarcimento/compensação.

RECOMPOSIÇÃO DO SALDO CREDOR DO IPI. CRÉDITOS NÃO RESSARCÍVEIS. RETORNO DE DILIGÊNCIA. DIREITO CREDITÓRIO. RECONHECIMENTO PARCIAL.

Tendo a unidade de origem procedido à análise dos créditos pleiteados no processo e decidido pelo seu reconhecimento parcial, adota-se as conclusões consignadas no relatório de diligência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o crédito postulado nos exatos termos

consignados no Relatório Fiscal de Diligência, cabendo a unidade de origem homologar as compensações declaradas nos limites do crédito reconhecido. Votaram nesta sessão os conselheiros Mariel Orsi Gameiro e Flávio José Passos Coelho.

Nos termos do § 5º do art. 58 do Anexo II do RICARF, não participaram deste julgamento os conselheiros Joao Jose Schini Norbiato e Wagner Mota Momesso, em função dos votos já proferidos na reunião de setembro de 2022 pelos conselheiros Denise Madalena Green (relatora), Walker Araújo, Larissa Nunes Girard, Antônio Andrade Leal, José Renato Pereira de Deus e Marcos Roberto da Silva.

(documento assinado digitalmente)

Flavio Jose Passo Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Larissa Nunes Girard, Marcos Roberto da Silva, Jose Renato Pereira de Deus, Antônio Andrade Leal, Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Walker Araujo, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão proferido pela 2^a Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, que considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório datado de 15/08/2005, por intermédio do qual foi deferido parcialmente, no valor de R\$ 1.225.943,16, o direito creditório objeto de Pedido de Ressarcimento de IPI–Formulário, referente ao 3º Trimestre de 2000, no montante de R\$ 1.565.546,48, pleiteado ao amparo do art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, bem como homologada a Declaração de Compensação–Formulário apresentada até o limite do montante do crédito reconhecido.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

A interessada protocolizou, em 31/10/2000, o pedido de ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) referentes a insumos utilizados na fabricação de produtos vendidos no 3º trimestre-calendário de 2000, com esteio na Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 11, e no montante de R\$ 1.565.546,48, concomitantemente com pedidos de compensação (fls. 2 e 24).

Os dispositivos indicados no pedido, Decreto-lei nº 491, de 1969, art. 5º, e Decreto-lei nº 1.803, de 1980, art. 1º, foram derrogados, sendo as ocorrências fáticas regidas, a partir de 01/01/1999, conforme o regime jurídico inaugurado pela Lei nº 9.779, de 1999, art. 11.

No Despacho Decisório de 15/08/2005, de fls. 340/345, a DRF em Ponta Grossa, PR, deferiu apenas parcialmente a solicitação de créditos de IPI, no valor de R\$ 1.225.943,16 (saldo credor passível de ressarcimento), sem direito a juros compensatórios, e homologou as compensações declaradas até o limite do direito creditório reconhecido: houve, em relação ao total de créditos relativos a insumos aplicados na industrialização (R\$ 1.863.229,33), a redução no montante de R\$ 637.286,17 correspondente aos débitos do imposto no trimestre-calendário, conforme demonstrativo de fl. 344. As aquisições com CFOP 2.12, 2.99 e 3.12 foram objeto de

compensação na escrita fiscal, mas os respectivos créditos não são sujeitos a resarcimento.

Insubmissa à decisão administrativa da qual teve ciência em 08/09/2005, conforme o AR nos autos, a interessada apresentou, em 10/10/2005, a manifestação de inconformidade, de fls. 356/363, subscrita pelo patrono da pessoa jurídica, qualificado no instrumento de fl. 364, em que, resumidamente, afirma que a decisão recorrida é nula por preterição do direito de defesa (PAF, art. 59, II) e violação do princípio da motivação (Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 2º), uma vez que a requerente não tem condições de conhecer as verdadeiras razões do deferimento apenas parcial do pleito; foi equivocada a recomposição do saldo credor feita pelo auditor fiscal, pois não considerou os créditos relativos às aquisições para revenda (CFOP 1.12, 2.12 e 3.12), mas computou os débitos referentes às saídas para revenda (CFOP 5.12 e 6.12), e, portanto, a diminuição dos créditos da interessada é decorrente da duplicidade de débitos considerados na apuração do saldo credor; por fim, requer o conhecimento e provimento da manifestação de inconformidade, sendo julgado procedente o pedido de restituição formulado e anulada a decisão proferida.

O julgamento foi convertido em diligência em 30/06/2006 pela DRJ/Porto Alegre/RN (fl. 390), para a identificação e quantificação dos itens glosados que deram azo à redução do resarcimento, com a devida motivação.

No relatório de diligência de 18/08/2006 (fls. 391/393), a autoridade fiscal, principalmente, afiança que não se trata de glosa, mas sim de "não inclusão", por determinação legal, de valores escriturados com CFOP referente a compras para comercialização (2.12 e 3.12) e outras entradas não especificadas (2.99), conforme o livro Registro de Apuração do IPI (fls. 91/116).

Na manifestação de 25/09/2006 (fls. 400/403), a requerente contesta o relatório e afirma que teria havido glosa, sim, tendo sido reduzido o montante do pleito de R\$ 1.565.546,48 para R\$ 1.225.943,16. A celeuma teria sido criada com a intimação nº 77, de 15/05/2005, sendo que na tabela 3.2 teria informado, por exigência do referido termo, somente os créditos decorrentes da entrada de insumos aplicados na industrialização, conforme a Lei n.º 9.779, de 1999, art. 11, com a exclusão de créditos relativos a operações de devolução de mercadorias, a aquisições para revenda e outras. Se houve a exclusão de créditos referentes a aquisições para revenda ou a devoluções (CFOP 3.12, 1.32, 2.32), deveria também ter sido efetuada a exclusão dos débitos relativos às saídas a título de revenda (CFOP 5.11, 6.11, 6.12). Por tudo isso, estaria demonstrada a contradição e a inconsistência da decisão administrativa combatida.

Nova resolução de diligência da DRJ/Porto Alegre/RN em 19/10/2006 (fls. 520/521): esclarecimento da parcela de R\$ 182.556,00 excluída do montante do pleito, com a explicitação da respectiva motivação.

Intimação de 20/11/2006 (fls. 407/408) para a requerente justificar a diferença de R\$ 182.556,00, com demonstração da origem e comprovação documental. Não houve atendimento da solicitação porque a autoridade fiscal não havia tomado a providência requisitada pela DRJ de Porto Alegre: justificativa para a glosa.

Novo relatório de diligência em 15/02/2007 (fls. 412/416): da parcela indeferida (R\$ 339.603,32), R\$ 157.047,56 diz respeito a créditos de IPI não passíveis de resarcimento porque não se destinam à industrialização (CFOP 2.12, 2.99 e 3.12) e R\$ 182.555,76 se referem a créditos não comprovados pelas tabelas 3.2 e 3.4 (fls. 52/116), sendo que o ônus da prova cabe ao titular do direito creditório reclamado. O saldo credor apurado na escrita fiscal não coincide necessariamente com o saldo credor passível de resarcimento de que trata a IN SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004, art. 16, § 4º, conforme instruções de preenchimento constantes do programa gerador do PER/DCOMP. Por outro lado, não há previsão legal para a exclusão de débitos de IPI, mesmo que por saídas a título de revenda (CFOP 5.12 e 6.12), na compensação da escrita fiscal, conforme pretende a interessada.

Na manifestação de 19/03/2007 (fls. 418/428) a interessada basicamente repete que não poderiam ser computados os débitos concernentes às saídas com CFOP 5.12 e 6.12, e afirma que no pleito original de resarcimento não teria incluído os créditos referentes aos códigos de CFOP 2.12, 2.99 e 3.12, que não são passíveis de resarcimento.

Em 28/03/2007, conforme o despacho de fl. 430, por força da Portaria SRF nº 179, de 13 de fevereiro de 2007, este processo foi encaminhado a esta DRJ.

A requerente juntou ao processo (fls. 434/439), em 16/04/2007, cópia da Resolução nº 204-00.313 de 07/11/2006 da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em que fora determinada, em diligência, a exclusão, do saldo credor do trimestre, dos débitos referentes às saídas com CFOP 5.12 e 6.12.

Nova juntada pela contribuinte em 12/01/2009 (fls. 442/454): Acórdão nº 204-03.146, de 08/04/2008, da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em que é dado provimento ao recurso da interessada em virtude de sucessiva mudança de critério jurídico para indeferir o direito creditório em questão, prejudicial ao direito de defesa da requerente.

Ao analisar a Manifestação de Inconformidade, a 2^a Turma da DRJ/RPO exarou o Acórdão 14-27.332 de 27 de janeiro de 2010 (fls. 479/484), que, por unanimidade de votos, não reconheceu o direito creditório controvertido, nos termos da emenda colacionada abaixo:

Assumo: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2000

RESSARCIMENTO. SALDO CREDOR ESCRITURAL.

Ao cabo do trimestre-calendário, somente o saldo credor resultante do confronto entre créditos (relativos a insumos utilizados na industrialização) e débitos em cada período de apuração é passível de resarcimento/compensação.

Assumo: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2000

DESPACHO DECISÓRIO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

Ainda que haja deficiência na motivação de um despacho decisório, outros elementos presentes nos autos são aptos a evitar o cerceamento de defesa e elidir a respectiva nulidade.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls.492/507, por meio do qual repete, basicamente, os mesmos argumentos já declinados em sua Manifestação de Inconformidade, a saber: (i) que o valor de R\$ 182.556,00, corresponde ao saldo acumulado de períodos anteriores; (ii) indevido computo na apuração de seu crédito das operações (saídas) realizadas com CFOPs 5.12 e 6.12, posto que tais operações foram anteriormente confrontadas com os créditos geradores por operação de igual natureza (aquisição para revenda e material para uso e consumo), os quais não eram passíveis de resarcimento.

Por meio da Resolução de nº 3302-001.321, de 30/01/2020 (fls.512/517), o julgamento do recurso foi convertido em diligência, com base no que foi determinado em outro processo da mesma recorrente em caso idêntico, a saber: Processo nº 10.940.000557/00-49 – para que sejam excluídos do cálculo do saldo credor do IPI, no período em questão, os débitos relativos à saída de insumos para simples revenda, da mesma forma que foram excluídos os créditos advindos das aquisições destes insumos, devendo ser refeito o cálculo do saldo credor do IPI a ser resarcido, com base nestes critérios.

Em resposta à diligência proposta a fiscalização elaborou o Relatório de Diligência às fls.519/523, no qual constatou-se a impossibilidade da exclusão do fato gerador na saída, tendo em vista a equiparação obrigatória a industrial que está submetida o interessado conforme disposto no inc. I e parágrafo único do Art. 2º da Lei Nº 4.503/1964. Efetuou-se a nova apuração considerando-se os créditos de IPI não resarcíveis, resultando no montante de R\$ R\$1.382.991,67(Um milhão, trezentos e oitenta e dois mil, novecentos e noventa e um reais e sessenta e sete centavos).

A contribuinte foi cientificada do resultado da diligência, manifestando-se nos seguintes termos (fls.530/533):

- (i) que na manifestação fiscal de fls. 519/523 verifica-se que o atendimento à diligência determinada se deu com a elaboração do quadro apresentado no item 8 da mesma, onde apurou-se um saldo de IPI a ser resarcido no montante de R\$ 1.850.787,21;
- (ii) que a apuração inicial, constante do Despacho Decisório, de que o valor a ser resarcido seria de R\$ 1.565.546,48 decorreu da própria sistemática imposta pela fiscalização de origem, que impôs à Recorrente a obrigação de preenchimento de dois quadros, sendo um relativo a todas as entras que possuiriam o direito ao crédito resarcível do tributo e outro contendo todas as saídas tributadas, inclusive aquelas que já teriam sido objeto de consideração na apuração normal do IPI, conforme confessado na própria decisão administrativa;
- (ii) que no item 9 de sua manifestação, a autoridade fiscal de origem reconhece equívoco existente no Despacho Decisório e apresenta novo cálculo do montante a ser resarcido, distinto daquele que gerou todo esse contencioso, pretendendo corrigi-lo;
- (iii) que considerando que o cálculo realizado pela instância administrativa de origem, em obediência à diligência determinada pelo CARF, apurou saldo do IPI a resarcir em montante superior àquele objeto do pedido da Recorrente, forçoso reconhecer a improcedência do Despacho Decisório que deferiu apenas parcialmente o pedido inaugural desta, como improcedente igualmente o é o lançamento tributário realizado com a aplicação das consequentes penalidades;

À vista do exposto, reitera a Recorrente seu pleito de acolhimento das razões recursais para provimento integral do seu recurso, julgando-se improcedente a ação fiscal e o lançamento tributário realizado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

I – Da admissibilidade:

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 05/03/2010 (fl. 486) e protocolou Recurso Voluntário em 06/04/2010 (fl.492) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Ausentes quaisquer arguição de preliminares prejudiciais de mérito, passo a apreciar o mérito da causa.

II – Do erro na recomposição do saldo credor do IPI:

Como relatado acima, trata-se o presente processo de Pedido de Ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), protocolado em 31/10/2000, referente a insumos utilizados na fabricação de produtos vendidos no 3º trimestre-calendário de 2000, no montante de R\$ 1.565.546,48, cumulado com Pedido de Compensação, deferido parcialmente a quantia de R\$ 1.225.943,16.

A glosa parcial do pleito foi fundamentada pela Autoridade Fiscal encarregada da diligência para a redução do crédito solicitado no montante de **R\$ 339.603,32**, foi dada por dois motivos (fls.434/438):

A diferença entre o valor do pedido de ressarcimento e o IPI resarcido, ou seja, o IPI a ressarcir indeferido, de R\$ 339.603,32, é composta por duas parcelas

- 1) **R\$ 157.047,56 referente a créditos do IPI não passíveis de ressarcimento**, pois não se destinam à industrialização, registrados no RAIFI nos CFOP 2.12, 2.99 e 3.12 (fls. 91/115);
- 2) **R\$ 182.555,76 referente a créditos não comprovados** pelas Tabelas 3.2 e 3.4 e o RAIFI (fls. 52/115) apresentados pelo interessado.

Em seu recurso a interessada defende que ao apresentar os documentos que suportaram os créditos do imposto federal, não considerou créditos decorrentes de operações de entrada com CFOP's 2.202, 2.551, 2.912, 3.102, 3.551 e 3.556, ou seja, devoluções de vendas, compras para o ativo imobilizado, entrada de mercadoria para demonstração, compras para comercialização e compras de material para uso e consumo, ainda que registrados no Livro de Apuração.

Assim, prossegue, não poderia a Receita Federal considerar como débitos, no quadro constante do Despacho Decisório do correspondente processo administrativo, aqueles referentes às saídas com CFOP's 5.102 e 6.102, vale dizer, saída de produtos para revenda, devolução de compra de material de uso ou consumo, já que tais saídas já haviam sido confrontadas com os créditos gerados por aquelas operações de mesma natureza.

Ainda, ressalta que os CFOP's 2.202, 2.551, 2.912, 3.102, 3.551 e 3.556, não foram considerados no quadro de entradas com créditos de IPI no demonstrativo de pedido de ressarcimento e compensação apresentado ao Fisco. Logo, não poderia haver deduções de débitos de operações com CFOP's 5.102, 6.102 e 6.556, pois se assim ocorresse estar-se-ia; e diminuindo o crédito a que teria direito a Recorrida de forma indevida e sem previsão legal.

E sobre o tema conclui ao afirmar que o indeferimento de parte do crédito da recorrente a ser ressarcido e compensado decorreu da duplicitade de débitos provocados pela forma de apuração do saldo credor contida na utilização da Tabela 3.4-A, resultando, tal procedimento, em manifesto equívoco, o que deve ser corrigido com o provimento deste recurso.

Em relação ao montante no valor R\$ 182.556,00, afirma trata-se de saldo credor acumulado em sua escrita fiscal de períodos anteriores para dedução do próprio imposto, conforme previsão dos incisos I e II, do artigo 2º da Instrução Normativa nº 33, de 04/03/1999. Ao final afirma que metodologia de cálculo empregada pela fiscalização se encontra equivocada

posto não permitir ao contribuinte considerar o saldo credor de períodos anteriores, o que lhe era permitido pela legislação de regência.

Vejamos.

Na planilha denominada “Demonstração das Operações de crédito de IPI – Entradas 3º Trimestre – 2000”, juntada pela recorrente às fls.69/106, consta demonstrativo de crédito de IPI, com referente as entradas que deram origem aos créditos passíveis de resarcimento, com base no art. 11 da Lei nº 9.779/99.

A soma dos créditos no período corresponde a R\$ 1.863.229,33. Quanto a esse valor, não há qualquer controvérsia, constando o mesmo da apuração feita pela Seção de Orientação e Análise Tributária (SAORT) da DRF - Ponta Grossa/PR, como consignado na fl. 365 (Despacho Decisório). Assim, conforme afirmado pela própria DRJ - Ribeirão Preto/SP no voto condutor do acórdão de primeira instância, tal montante não aborda “os créditos concernentes às entradas com CFOPs 1.99, 2.32, 2.99 e 3.12”. Tais códigos, de fato, não estão relacionados com o processo industrial. Contudo, de forma paradoxal, é afirmado, no referido Despacho, que tais valores “(...) já foram utilizados pelo contribuinte na escrita fiscal, no batimento dos créditos versus débitos, na apuração decendial do saldo no RAIPI”.

A matéria em apreço encontra tratamento normativo na Lei nº 9.779, de 1999, art. 11, que faz menção ao saldo credor acumulado no trimestre e não ao total de créditos do trimestre:

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 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda. (grifou-se)

A Instrução Normativa SRF nº 33/1999, em seu art. 2º, é absolutamente didática sobre o assunto:

Art. 2º Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIPI:

I – quando do recebimento da respectiva nota fiscal, na hipótese de entrada simbólica dos referidos insumos;

II - no período de apuração da efetiva entrada dos referidos insumos no estabelecimento industrial, nos demais casos.

§ 1º O aproveitamento dos créditos a que faz menção o caput dar-se-á, inicialmente, por compensação do imposto devido pelas saídas dos produtos do estabelecimento industrial no período de apuração em que forem encerrados.

§ 2º No caso de remanescer saldo credor, após efetuada a compensação referida no parágrafo anterior, será adotado o seguinte procedimento:

I - o saldo credor remanescente de cada período de apuração será transferido para o período de apuração subsequente;

II - ao final de cada trimestre-calendário, permanecendo saldo credor, esse poderá ser utilizado para resarcimento ou compensação, na forma da Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997.

A conclusão que se tira da legislação supracitada é que para a apuração do saldo trimestral no conta-corrente do IPI é necessário verificar se há saldo credor do imposto, o qual, se equivalente ou inferior ao montante creditório decorrente da aquisição de insumos utilizados na industrialização (artigo 11 da Lei nº 9.779/99) – calculado separadamente –, poderá ser objeto de ressarcimento, ou seja, o saldo credor do imposto decorrente da aquisição de insumos para industrialização, que remanescer ao final do trimestre-calendário (depois dos débitos no acerto do conta-corrente), poderá ser utilizado para fins de ressarcimento ou compensação, como, aliás, autorizam expressamente o artigo 11 da Lei nº 9.779/99 e o § 2º do artigo 2º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999.

O que se verifica no presente caso é que de fato a fiscalização excluiu do cálculo do saldo credor do IPI a ser ressarcido a aquisição de insumos adquiridos para simples revenda sob o argumento de que estas revendas não são consideradas industrialização e por consequência, nestas operações, não pode haver creditamento do IPI. Por outro lado considerou como tributáveis as saídas destes insumos tendo incluído no cálculo do saldo credor do período as saídas para simples revenda.

Ora, uma vez consideradas todas as saídas de produtos, haveria que se considerar também todas as entradas.

A decisão de primeira instância não atesta efetivamente o suposto cômputo indevido, por parte da interessada, com relação aos créditos passíveis de ressarcimento. Nos fundamentos da referida decisão, muito embora esteja registrada a falta de clareza do Despacho Decisório em comento, tenta-se explicar a glosa com a simples citação “(...) das planilhas de fls. 52/90, da cópia da escrita fiscal de fls. 91/116 e da planilha de fl. 344 (...).” Todavia, a decisão de primeira instância não atesta efetivamente o suposto cômputo indevido, por parte da interessada, de créditos passíveis de ressarcimento.

Isso é bastante para evidenciar o erro procedural adotado pela autoridade administrativa, que, conforme acima exposto, confundiu a apuração dos créditos passíveis de ressarcimento com o levantamento do saldo credor do imposto. Em outras palavras, referida autoridade não distinguiu a forma de apuração do crédito com a condição para a obtenção do incentivo na forma de ressarcimento ou compensação, tendo laborado em erro ao confrontar operações de naturezas diversas.

Dante desses fatos, o presente processo foi convertido em diligência, para que fosse refeito os cálculos do saldo credor do IPI a ser ressarcido.

Conforme se depreende do Relatório de Diligência Fiscal (fls. 519/532), a Delegacia de jurisdição da contribuinte procedeu à análise dos créditos postulados, tendo concluído pelo parcial provimento do pleito da recorrente, nos seguintes termos:

1. Tratam os autos de Pedido de Ressarcimento, tendo como origem do crédito, o saldo credor do IPI (Imposto sobre Produtos industrializados) originado da aquisição de MP (matéria-prima), PI (produto intermediário) e ME (material de embalagem) a que se refere a lei nº 9.363/1996 e art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999 ao 3º Trimestre de 2000, no montante de R\$ 1.565.546,48,2.
2. Em sede de recurso voluntário, o processo foi baixado para diligência, tendo em vista as questões abaixo levantadas:

É preciso admitir depois da análise do presente processo que se trata de um caso com erros, enganos e contradições. Assim, tentar em grau de recurso ordinário resta impossível corrigir ou saná-los, portanto, a decisão aqui cabível é de converter o julgamento em diligência, o que no meu entendimento, é o

mesmo que foi dado em outro processo da mesma Recorrente em caso idêntico, a saber: Processo nº 10.940.000557/00-49, da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, relatora Nayra Bastos Manatta, senão vejamos:

"A questão basilar tratada neste recurso diz respeito à inclusão no cálculo do saldo credor do IPI de débitos relativos à saída de insumos para comercialização (CFOP 5.12 e 6.12). Realmente se verifica que a fiscalização excluiu do cálculo do saldo credor do IPI a ser resarcido a aquisição de insumos adquiridos para simples revenda sob o argumento de que estas revendas não são consideradas industrialização e por consequência, nestas operações, não pode haver creditamento do IPI. Por outro lado considerou como tributáveis as saídas destes insumos tendo incluído no cálculo do saldo credor do período as saídas para simples revenda. Este ao meu ver parece ser um procedimento ambíguo. Se de um lado a entrada destes insumos destinados a simples comercialização não gera direito ao creditamento do imposto pois que nas operações de revenda o estabelecimento da empresa não é considerado industrial e portanto não tem direito ao creditamento do IPI, por outro lado, como seria de se concluir, por ser exatamente o reverso da moeda, as saídas destes insumos para revenda por não ser operação de industrialização, mas apenas comercialização, também não gera débitos do IPI. Ocorre que a fiscalização não considerou os créditos dos insumos mas considerou os débitos do IPI na saída para comercialização destes mesmos insumos. Nas operações de simples comercialização o estabelecimento da empresa não é considerado industrial e por consequência, nestas operações, não há débito ou crédito do IPI. Assim sendo, proponho a conversão do julgamento em diligência para que sejam excluídos do cálculo do saldo credor do IPI, no período em questão, os débitos relativos à saída de insumos para simples revenda, da mesma forma que foram excluídos os créditos advindos das aquisições destes insumos, devendo ser refeito o cálculo do saldo credor do IPI a ser resarcido, com base nestes critérios. Deve ser elaborado demonstrativo de cálculo e relatório conclusivo. Do resultado da diligência seja dada ciência à contribuinte para que, em querendo, se manifeste no prazo de 30 dias. Após a conclusão retornem os autos a esta Câmara para julgamento.

Diante de todo o acima exposto e considerando que o processo não se encontra em condições de julgamento, proponho a conversão em diligência à Unidade de Origem para que sejam excluídos do cálculo do saldo credor do IPI, do período em questão, os débitos relativos à saída de insumos para simples revenda, da mesma forma que foram excluídos os créditos advindos das aquisições destes insumos, devendo ser refeito o cálculo do saldo credor do IPI a ser resarcido, com base nestes critérios. Deve ser elaborado demonstrativo de cálculo e relatório conclusivo. (grifos nossos)"

3. Inicialmente caber destacar, que conforme demonstrativo de cálculo apresentado em resposta à intimação da fiscalização, constante nos autos à fl. 90 do processo físico e reproduzido abaixo, o próprio contribuinte apurou o montante de R\$1.225.943,16. Exatamente o valor deferido pelo Auditor Fiscal responsável na época, conforme despacho decisório às fls. 340 a 345. Embora tenha arguido no transcurso do contencioso administrativo que o interessado foi induzido a apresentar em um formato pré-definido, não houve questionamento a respeito no decorrer da fiscalização.

3.4 - Demonstração dos totais - 2000

3^º Trimestre

Mês	Decêndio	Compras		Vendas	
		Créditos de IPI (Tabela 3.2)	Outros Créditos	Débitos de IPI (Tabela 3.3)	Outros Débitos
Julho	1	204.195,36	-	78.460,79	-
	2	130.301,33	-	59.269,46	-
	3	194.569,89	-	79.543,54	-
Total do Mês		529.066,58	-	217.273,79	-
Agosto	1	181.000,27	-	66.054,77	-
	2	140.374,86	-	66.270,89	-
	3	197.161,95	-	75.356,64	-
Total do Mês		518.537,08	-	207.682,30	-
Setembro	1	116.902,04	-	54.365,03	-
	2	281.668,35	-	70.644,44	-
	3	417.055,28	-	87.320,61	-
Total do Mês		815.625,67	-	212.330,08	-
Total do Trimestre		1.863.229,33	-	637.286,17	-
Saldo de IPI a ressarcir				1.225.943,16	

4. A luz do que dispõe o art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, somente a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem aplicados na industrialização fazem jus ao ressarcimento em espécie, conforme disposto nos Art. 73 e 74 da Lei Nº 9.430/96. Por outro lado, os incisos V e VII do Art. 147 do Decreto 2.637/1998, em vigor no período em análise, facultavam o creditamento de bens importados e bens de produção para revenda tributados.

5. Créditos estes que podem ser utilizados apenas para deduzir com a próprio imposto na escrita fiscal, visto que não se enquadram como insumos aplicados no produto industrializado conforme disposto no Art. 11 da Lei Nº 9.779/1999.

6. Conforme citação destacada, no bojo do processo administrativo nº 10.940.000557/00-49, do CARF, afirma-se que nas operações de simples comercialização, o estabelecimento da empresa não seria considerado industrial e, por consequência, nestas operações, não haveria débito ou crédito do IPI. Entretanto, não foi levado em consideração que o contribuinte se enquadra na condição de equiparado obrigatório, consoante Inc. I, Art. 9º do Decreto 2637/1998, visto que efetua a importação de produtos de procedência estrangeria e promove a saída a esses produtos. Da mesma forma pelo parágrafo único do Art. 9º do Decreto 2.637/1998, porquanto promove a saída de insumos para outros estabelecimentos na condição de industrial.

7. Nesta seara, temos que não é possível excluir os débitos na saída, visto que há uma obrigação principal em decorrência do fato gerador do IPI ocorrido na saída de bens revendidos, conforme estabelecido no Inc. I, Art. 2º da Lei Nº 4.503/1964. Além do aspecto da vinculação legal, excluindo-se os bens para revenda, os valores devolvidos ao contribuinte seriam distorcidos, visto que naturalmente existe a inclusão de margem de lucro e a venda de produtos em estoque, o que de fato ocorre em uma operação normal.

8. Como forma de demonstrar o desequilíbrio que seria gerado, segue o demonstrativo, com a exclusão concomitante dos bens para revenda na entrada(CFOPs 1.12 e 2.12) e na saída(CFOPs 5.12 e 6.12), como sugerido para a diligência:

3º Trimestre de 2000		Entradas		Saídas	
Mês	Decêndio	Créditos do IPI A	Outros Créditos B	Débitos do IPI C	Outros Débitos D
julho	1	204.195,36	-	505,44	-
	2	130.301,33	-	1.048,68	-
	3	194.569,89	-	442,26	-
agosto	1	181.000,27	-	433,93	-
	2	140.374,86	-	279,58	-
	3	197.161,95	-	642,06	-
setembro	1	116.902,04	-	7.048,54	-
	2	281.668,35	-	1.143,79	-
	3	417.055,28	-	897,84	-
Total do Trimestre		1.863.229,33	-	12.442,12	-
Saldo do IPI a Ressarcir		$A + B - C - D = R\$ 1.850.787,21$			

Tabela 1 Exclusão dos bens para revenda na entrada e na saída

9. Por outro lado, verificando-se a planilha de cálculo e a escrita fiscal, constatou-se que os créditos não ressarcíveis, como os bens para revenda, não foram de fato utilizados para abater os débitos de IPI, ao contrário do que consta no despacho decisório. Desta forma, a partir do Livro Registro de Apuração do IPI – RAIFI às fls. 91 a 116, efetuou-se a apuração conforme tabela abaixo com a inclusão dos mesmos:

3º Trimestre de 2000		Entradas		Saídas	
Mês	Decêndio	Créditos do IPI - Ressarcíveis - A	Crédito de IPI – Não Ressarcíveis - B	Débitos do IPI C	Outros Débitos D
julho	1	204.195,36	0,00	78.460,79	-
	2	130.301,33	0,00	59.269,46	-
	3	194.569,89	76.536,70	79.543,54	-
agosto	1	181.000,27	0,00	66.054,77	-
	2	140.374,86	0,00	66.270,89	-
	3	197.161,95	40,00	75.356,64	-
setembro	1	116.902,04	0,00	54.365,03	-
	2	281.668,35	1.582,84	70.644,44	-
	3	417.055,28	78.888,97	87.320,61	-
Total do Trimestre		1.863.229,33	157.048,51	637.286,17	-
Saldo do IPI a Ressarcir		$A + B - C - D = R\$ 1.382.991,67$			

Tabela 2 Transcrição das entradas com crédito e saídas com débitos do RAIFI

10. Na coluna A consta os créditos ressarcíveis de IPI da aquisição de insumos(CFOPs 111, 211, 311), que coincide com os valores do demonstrativo constante no despacho decisório. Na coluna B estão os créditos não ressarcíveis, como os proveniente da aquisição de bens para revenda(CFOPs 112, 212 e 312), que podem ser aproveitados somente para dedução dos débitos de IPI na escrita fiscal(coluna C). Verificou-se que os valores desta coluna não haviam sido utilizados. Como os créditos da coluna B não foram suficientes para deduzir integralmente os débitos de IPI, por conseguinte parte dos créditos da coluna A foram utilizados.

Conclusão

Constatou-se a impossibilidade da exclusão do fato gerador na saída, tendo em vista a equiparação obrigatória a industrial que está submetida o interessado conforme disposto no Inc. I e parágrafo único do Art. 2º da Lei N.º 4.503/1964. Efetuou-se a nova apuração considerando-se os créditos de IPI não ressarcíveis, resultando no montante de R\$1.382.991,67(Um milhão, trezentos e oitenta e dois mil, novecentos e noventa e um reais e sessenta e sete centavos)

Correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal encarregada da diligência, visto que uma vez consideradas todas as saídas de produtos, haveria que se considerar todas as entradas, para dedução do IPI devido, para se evitar o ressarcimento de créditos não admitidos pela IN SRF nº 33/99.

Em relação à parcela de R\$ 182.556,00, excluída do montante do pleito pela Autoridade Fiscal, defende a recorrente trata-se de crédito acumulado do período anterior utilizado para dedução de saídas tributadas do período, objeto de ressarcimento/compensação, com base os incisos I e II, do artigo 2º, da Instrução Normativa SRF nº 33/99.

Para melhor entendimento, utilize o demonstrativo apresentado pela recorrente em sua Manifestação de Inconformidade complementar:

1. valor parcial do saldo credor do trimestre anterior utilizado para dedução de saídas tributadas - RIPI, art. 178, § 1º -	<u>R\$ 182.555,76</u>
2. créditos das operações CFOP 1.12. e 3.12 - RIPI, art. 147- V -	<u>R\$ 157.047,46</u>
3. soma (1 + 2)	<u>R\$ 339.603,22</u>
4. débitos das operações CFOP 5.12. e 6.12 - RIPI, art. 2º e 90- I -	<u>R\$ 637.286,17</u>
5. débito resultante do trimestre - Lei 9.779/99, art. 11 (4 - 3) -	<u>R\$ 297.682,95</u>
6. créditos das operações CFOP 1.11 e 2.11 - RIPI, artigo 147, inciso I e Lei nº 9.779/99, artigo 11 -	<u>R\$ 1.863.229,33</u>
7. valor do ressarcimento pleiteado (6 - 5) -	<u>R\$ 1.565.546,48</u>

Contudo, o ressarcimento de IPI e/ou sua compensação com débitos de tributos e contribuições, efetuado por meio de PER/DCOMP, deve se referir apenas aos créditos decorrente de aquisições efetivadas e escrituradas no trimestre a que se refere. Se, no saldo credor apurado ao final do trimestre de referência, houver valores acumulados relativos a trimestres anteriores, tais quantias serão excluídas do pedido/declaração.

Tal vedação encontra sua fundamentação em diversos instrumentos normativos editados pela Secretaria da Receita Federal, no cumprimento do comando previsto pelo art. 11 da Lei 9.779/99: “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 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda””.

Levando à cabo a disposição acima transcrita, a Secretaria da Receita Federal editou as Instruções Normativas SRF nºs. 33/1999 e 210/2002, cujos enunciados normativos fundamentais à presente análise são transcritos a seguir:

Instrução Normativa SRF nº 033, de 04 de março de 1999.

Art. 1º A apuração e a utilização de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, inclusive em relação ao saldo credor a que se refere o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, dar-se-á de conformidade com esta Instrução Normativa.

Art. 2º Os créditos do IPI relativos à matéria prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIPI:

§ 2º No caso de remanescer saldo credor, após efetuada a compensação referida no parágrafo anterior, será adotado o seguinte procedimento:

I - o saldo credor remanescente de cada período de apuração será transferido para o período de apuração subsequente;

II - ao final de cada trimestre-calendário, permanecendo saldo credor, esse poderá ser utilizado para ressarcimento ou compensação, na forma da Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997.

Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002:

Art. 14. Os créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), escriturados na forma da legislação específica, poderão ser utilizados pelo estabelecimento que os escriturou na dedução, em sua escrita fiscal, dos débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos tributados.

§ 1º **Os créditos do IPI que, ao final de um período de apuração, remanescerem da dedução de que trata o caput poderão ser mantidos na escrita fiscal do estabelecimento, para posterior dedução de débitos do IPI relativos a períodos subsequentes de apuração, ou serem transferidos a outro estabelecimento da pessoa jurídica, somente para dedução de débitos do IPI**, caso se refiram a:

I - créditos presumidos do IPI, como ressarcimento das contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), previstos na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e na Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001;

II - créditos decorrentes de estímulos fiscais na área do IPI a que se refere o art. 1º da Portaria MF nº 134, de 18 de fevereiro de 1992; e

III - créditos do IPI passíveis de transferência a filial atacadista nos termos do item 6 da IN SRF nº 87/89, de 21 de agosto de 1989.

§ 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, mediante utilização do "Pedido de Ressarcimento de Créditos do IPI", bem assim utilizá-los na forma prevista no art. 21 desta Instrução Normativa.

§ 3º **São passíveis de ressarcimento apenas** os créditos presumidos do IPI a que se refere o inciso I do § 1º, **apurados no trimestre-calendário**, excluídos os valores recebidos por transferência da matriz, **e os créditos relativos a entradas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização, escriturados no trimestre-calendário**. (grifou-se)

Da leitura do art. 14, IN SRF nº 210/2002, observa-se, em seu §1º, a permissão para a manutenção na escrita fiscal de créditos remanescentes de IPI para posterior dedução de débitos de IPI, relativos a períodos subsequentes. O §2º prevê, por sua vez, a possibilidade de ressarcimento de créditos de IPI **passíveis de ressarcimento**, remanescentes ao final de cada trimestre-calendário. O §3º, do referido artigo, delinea o significado de "**créditos de IPI passíveis de ressarcimento**", enunciando que seriam apenas os créditos presumidos do §1º, inciso I, apurados no trimestre-calendário, **e os créditos provenientes de entradas de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização, escriturados no trimestre-calendário**.

As disposições normativas da IN SRF nº 210/2002, acima transcritas, foram reproduzidas pela IN SRF nº. 460/2004, a qual, em seu art. 16, delimitou o ressarcimento aos créditos de IPI apurados ou escriturados no trimestre-calendário. Na mesma linha seguiram as Instruções Normativas nºs 600/2005 e 900/2008: todas enunciando que os créditos de IPI, passíveis de ressarcimento, são somente aqueles apurados ou escriturados no trimestre-calendário.

Constata-se, portanto, em face do arcabouço normativo que rege a matéria, que o saldo credor de períodos anteriores pode ser mantido na escrita fiscal para a dedução de débitos de IPI subsequentes, mas não é possível seu ressarcimento: este só é permitido no caso de créditos apurados (crédito presumido) ou escriturados (entrada de insumos) no trimestre-calendário.

Na esteira de tal entendimento tem se posicionado a jurisprudência do CARF. Vejam-se, por exemplo, o Acórdãos nº 9303-007.148:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

ESCRITA FISCAL. SALDO CREDOR ACUMULADO. TRIMESTRES-CALENDÁRIO ANTERIORES. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. VEDAÇÃO LEGAL.

Admite-se a manutenção, na escrita fiscal, do crédito de IPI remanescente de outros trimestres-calendário e sua utilização para dedução de débitos do IPI de períodos subsequentes da própria empresa ou da empresa para a qual o saldo for transferido. Contudo, apenas o saldo credor correspondente ao crédito básico escriturado no mesmo trimestre-calendário pode ser objeto de pedido de ressarcimento/compensação.

Portanto, está claro o entendimento de que o ressarcimento de IPI só se aplica aos créditos decorrentes das aquisições realizadas e escrituradas no trimestre a que se refere, devendo ser excluído o saldo credor de trimestres anteriores.

Dessa forma, do valor pleiteado pela recorrente (R\$ 1.565.546,48), deve ser reconhecido além do valor de R\$ 1.225.943,16 já deferido pelo Despacho Decisório (valor incontroverso), deve ser reconhecido ainda o valor de R\$ 157.048,51, totalizando a quantia de R\$ 1.382.991,67, conforme demonstrado no Relatório Fiscal de Diligência.

III – Do dispositivo:

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, para no mérito dar parcial provimento ao recurso, para reconhecer o crédito postulado, nos exatos termos consignados no Relatório Fiscal de Diligência, cabendo a unidade de origem homologar as compensações declaradas nos limites do crédito reconhecido.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green