



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10940.001702/2004-86
ACÓRDÃO	3201-012.494 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TETRA PAK LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

As hipóteses de nulidade encontram-se no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. Consoante tal dispositivo, são nulos, além dos atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. O art. 60 do mesmo Decreto esclarece que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 não importarão em nulidade, e, salvo se o sujeito passivo lhes houver dado causa, serão sanadas quando resultarem em prejuízo para este, ou quando não influírem na solução do litígio. No caso aqui em análise não ocorreu qualquer uma das hipóteses que implicassem em nulidade.

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)

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.

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

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente)

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos adoto o relatório que consta no Acórdão recorrido:

A interessada transmitiu, em 14/05/2004, o pedido de ressarcimento ou restituição e declaração de compensação (PER/DCOMP), de fls. 02/108. O pleito concerne a créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) referentes a insumos utilizados na fabricação de produtos vendidos no 4º trimestre-calendário de 2003, de que trata a Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, an. 11, no montante de R\$ 1.231.259,97. O processo tem protocolo de 12/08/2004.

No Despacho Decisório de 24/11/2006, de fls. 230/240, a DRF em Ponta Grossa, PR, indeferiu a solicitação de créditos de IPI, e não homologou a compensação declarada: houve, em relação ao total de créditos relativos a insumos aplicados na industrialização (R\$ 1.514.864,68), a redução no montante de R\$ 4.473.123,20 correspondente aos débitos do imposto no trimestre-calendário, conforme demonstrativo de fl. 239. No período não houve saldo credor, mas saldo devedor.

As entradas com CFOP 2.202 (devoluções de vendas), 2.551 e 3.551 (compras para o ativo imobilizado), 2.912 (entrada de mercadoria para demonstração), 2.949 (outra entrada de mercadoria não especificada), 3.102 (compras para comercialização), e 3.556 (compras de material para uso e consumo), foram objeto de compensação na escrita fiscal, mas os respectivos créditos não fazem jus a ressarcimento e não compõem o total de créditos do sobredito demonstrativo.

Insubmissa à decisão administrativa da qual teve ciência em 29/11/2006, conforme AR nos autos, a interessada apresentou, em 28/12/2006, a manifestação de inconformidade, de fls. 243/253, subscrita pelo patrono da pessoa jurídica, qualificado no instrumento de fls. 273/274, em que, resumidamente, afirma que teria havido a exclusão do valor do saldo credor de períodos anteriores, sendo que uma leitura correta da Lei nº 9.779, 1999, art. 11, Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999, art. 2º, §2º, e Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005, art. 16, § 2º, balizaria a transferência de saldos credores de períodos anteriores; como a requerente não incluiu na apuração do ressarcimento os créditos relativos às aquisições com CFOP 2.202.2.551, 2.912, 3.102, 3.551 e 3.556 (caso contrário, o crédito teria sido maior que o informado), não poderia haver a dedução dos débitos referentes às saídas com CFOP 5.102, 6.102 e 6.556, e, portanto, a diminuição dos créditos da interessada é decorrente da duplicidade de débitos considerados na apuração do saldo credor, devendo ser observada a decisão juntada do Conselho de Contribuintes; por fim, requer o conhecimento e provimento da manifestação de inconformidade, sendo julgado procedente o pedido de restituição formulado e anulada a decisão proferida.

A requerente juntou ao processo (fls. 347/352), 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.

Em 21/05/2007, conforme o despacho de fl. 356, por força da Portaria SRF nº 179, de 13 de fevereiro de 2007, o processo foi encaminhado a esta DRJ.

Nova juntada pela contribuinte em 12/01/2009 (fls. 360/372): 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.

A impugnação foi julgada pela DRJ Ribeirão Preto, acórdão nº14-27-337, de 27/01/2010, e fl. 374, improcedente por unanimidade de votos.

Assunto: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

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 e' passível de ressarcimento/compensação.

RESSARCIMENTO. CRÉDITOS. HABILITAÇÃO NO TRIMESTRE DE ESCRITURAÇÃO.

Somente os créditos escriturados no trimestre-calendário em pauta são hábeis a compor o pleito de ressarcimento, sendo defesa a transferência de créditos escriturados em períodos anteriores àqueles do trimestre-calendário.

Regularmente cientificada a empresa apresentou Recurso Voluntário, efl. 389, onde alega, resumidamente:

- por não ser possível a utilização da totalidade dos créditos pela filial ela transferiu os mesmos para a matriz, que formulou o pedido de compensação com débitos de Cofins;

- a conclusão que chegou o despacho decisório não coincide com os lançamentos existente no RAIFI, bem como o resultado tem origem no equivocado entendimento do Auditor-Fiscal, de considerar, no cálculo do saldo credor, operações de saída já compensadas com outros créditos não passíveis de ressarcimento, distorcendo o resultado final;

- na manifestação de inconformidade suscitou basicamente dois argumentos: a) a possibilidade de transferência do saldo credor de um trimestre calendário subsequente nos termos da legislação vigente; e b) o indevido cômputo, nos demonstrativos requeridos pela fiscalização que ensejaram o Demonstrativo da página 10, das operações realizadas com CFOP 5.102 e 6.102, posto que tais operações foram anteriormente confrontadas com créditos gerados por operações de igual natureza, os quais não eram passíveis de ressarcimento;

- saldo credor acumulado de períodos anteriores. O saldo credor do trimestre calendário anterior, que não pode ser utilizado no batimento com os débitos, pode ser transferido para o período de apuração subsequente, é esse saldo deverá ser considerado na apuração desse período subsequente. Vide IN nº 33/99;

- erro na recomposição do saldo credor do IPI. A recorrente adquire insumos tributados para fabricação de produtos com alíquota zero ou isenção do IPI, podendo manter os créditos referentes às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, que pode ser ressarcido ou compensado.

Por meio da Resolução de nº 3201-003.135, de 24/08/2021 (fls. 707/714), 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 10940.001384/2001-19 – para fossem 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 feito o cálculo do saldo credor do IPI a ser ressarcido, com base nestes critérios.

Em resposta à diligência proposta a fiscalização elaborou o Relatório de Diligência às fls.717/719, 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 ressarcíveis, resultando num saldo de IPI a ressarcir negativo de R\$ 2.433.965,49, mesmo incluindo os valores constantes na coluna "Outros Créditos".

A contribuinte foi cientificada do resultado da diligência, manifestando-se nos seguintes termos (fls. 728/731):

(i) que na manifestação fiscal de fls. 717/719 verifica-se que o atendimento à diligência determinada se deu com a elaboração do quadro constante às fls. 718, onde apurou-se um saldo devedor de IPI no montante de R\$ -2.433.965,49.;

(ii) que a apuração inicial, constante do Despacho Decisório, de que não há haveria saldo credor a ser ressarcido, 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 entradas que possuiriam o direito ao crédito ressarcível 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;

(iii) que em sua manifestação, a autoridade fiscal de origem reconhece equívoco existente no Despacho Decisório e apresenta novo cálculo do montante a ser ressarcido, distinto daquele que gerou todo esse contencioso, pretendendo corrigi-lo.

(iv) que considerando que a autoridade fiscal não cumpriu o determinado na diligência, permanecendo, assim, o mesmo equívoco original, forçoso reconhecer a improcedência do Despacho Decisório que indeferiu o pedido inaugural desta;

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

Do erro na recomposição do saldo credor do IPI:

Defende a recorrente que ao apresentar os documentos que suportaram os créditos do imposto federal, não considerou créditos decorrentes de operações de entrada com CFOP's 1.99, 2.32, 2.99 e 3.12, ou seja, devoluções de vendas (1.99 e 2.32), outras entradas não especificadas (2.99) e compras para comercialização (3.12), ainda que registradas no Livro de Apuração do IPI.

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 e devolução de compra de material de uso ou consumo, já que tais saídas somente poderiam ser confrontadas com os créditos geradores por operações de mesma natureza.

Ainda, ressalta que os CFOP's 1.99, 2.32, 2.99 e 3.12 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 dedução de débitos de operações com CFOP's 5.102, 6.102 e 6.556, pois, assim sendo feito, há diminuição do crédito a que tem direito a Recorrente de forma indevida e sem previsão legal.

E conclui ao afirmar que o indeferimento de parte do crédito da recorrente a ser ressarcido e compensado decorreu da duplicidade 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.

Com razão a recorrente. Vejamos.

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 vendas 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.

Como relatado, 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. 717/719), a Delegacia de jurisdição da contribuinte procedeu à análise dos créditos postulados, tendo concluído pelo parcial provimento do pleito da recorrente, nos seguintes termos:

Trata-se de pedido de ressarcimento de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) referente a insumos utilizados na fabricação de produtos vendidos no 4º trimestre-calendário de 2003, no montante de R\$ 1.231.259,97.

O processo foi baixado para diligência pelo CARF (fls. 707/714), conforme Resolução nº 3201-003.135 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, a fim de: a) excluir 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 ressarcido, com base nestes critérios; b) esclarecer quanto à não aceitação do saldo acumulado de períodos anteriores para abater débitos do 1º trimestre de 2004 e c) elaborar demonstrativo de cálculo e relatório conclusivo.

De acordo com o disposto no 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, bem como os incisos V e VII do Art. 164 do Decreto 4.544/2002, em vigor no período em análise, facultavam o creditamento de bens importados e bens de produção para revenda tributados.

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.

Conforme citação destacada no 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 4.544/2002, visto que efetua a importação de produtos de procedência estrangeira e promove a saída a esses produtos. Da mesma forma pelo § 4º do Art. 9º do Decreto 4.544/2002, porquanto promove a saída de insumos para outros estabelecimentos na condição de industrial.

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 4.502/1964.

Por outro lado, verificando-se a planilha de cálculo e a escrita fiscal, constatou-se que os créditos não ressarcíveis não foram de fato utilizados para abater os débitos de IPI, ao contrário do que consta no seguinte trecho do Despacho Decisório (fl. 241):

“Consequentemente, o peticionário elaborou a tabela 3.2 (fls. 116/130) não computando os créditos do IPI destacados nas compras dos insumos com os seguintes códigos CFOP: 2.202 (devoluções de vendas); 2.551 e 3.551 (compras para o ativo imobilizado); 2.912 (entrada de mercadoria para demonstração); 2.949 (outra entrada de mercadoria não especificada); 3.102 (compras para comercialização), e 3.556 (compras de material para uso ou consumo). Entretanto, estes valores já foram utilizados pelo contribuinte na escrita fiscal, no batimento dos créditos versus débitos, na apuração decendial do saldo no RAIPI”.

Desta forma, a partir do Livro Registro de Apuração do IPI – RAIPI às fls. 154/189, efetuou-se a apuração conforme tabela abaixo com a inclusão dos créditos não ressarcíveis:

4º Trimestre de 2003		Entradas		Saídas	
Mês	Quinzena	Créditos do IPI A	Outros Créditos B	Débitos de IPI C	Outros Débitos D
out	1	103.245,75	0,00	173.426,00	0,00
	2	271.585,54	0,00	1.504.723,52	0,00
	3	177.953,40	100.418,35	1.468.622,60	0,00
nov	1	143.225,13	48.153,13	334.114,08	0,00
	2	346.082,56	89.313,86	403.401,42	0,00
	3	117.595,15	96.987,26	221.313,01	0,00
dez	1	57.285,28	0,00	80.038,46	0,00
	2	129.810,83	135.195,64	181.739,54	0,00
	3	168.081,04	54.224,79	105.744,57	0,00
Total do Trimestre		1.514.864,68	1.514.864,68	524.293,03	4.473.123,20
Saldo de IPI a Ressarcir		A + B - C - D = -2.433.965,49			

Na coluna A constam os créditos ressarcíveis de IPI da aquisição de insumos (CFOPs 1.101, 2.101, 3.101), que coincide com os valores do demonstrativo constante no despacho decisório. Na coluna B estão os créditos não ressarcíveis, como os provenientes da aquisição de bens para revenda e aquisição de material de uso (CFOPs 2.202, 2.551, 3.551, 2.949, 3.102 e 3.556), 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, os créditos da coluna A foram utilizados, mas também não foram suficientes para deduzir integralmente os débitos, resultando em saldo devedor de IPI.

Assim, a soma dos débitos decorrentes das saídas realizadas no 4º trimestre de 2003, supera o total dos créditos dos insumos adquiridos no mesmo período, resultando num saldo de IPI a ressarcir negativo de R\$ 2.433.965,49, mesmo incluindo os valores constantes na coluna "Outros Créditos".

Em relação à não aceitação do saldo acumulado de períodos anteriores para abater débitos do 4º trimestre de 2003, corrobora-se o disposto no Despacho Decisório uma vez que os créditos não absorvidos por débitos em cada período de apuração podem ser transferidos para períodos de apuração subsequentes, mas só fazem jus a ressarcimento os créditos escriturados no trimestre-calendário de que trata o pedido, nos termos do Acórdão DRJ (fl. 380) e do Despacho Decisório (fls. 240/241).

Assim, mantém-se a glosa no valor de R\$ 2.111.026,32 (RAIPI – fl. 156 – Saldo credor no Período Anterior).

Consequentemente, infere-se não existir nenhum crédito ressarcível ou compensável, por não cumprir a condição de saldo credor (positivo) estabelecida no art. 11 da Lei no 9.779/1999.

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.

Todavia, mesmo com a alteração realizada pela fiscalização a Recorrente não possuía no período crédito ressarcível.

Do não cumprimento da diligência

Além dos argumentos trazidos pela Recorrente no Recurso Voluntário, é importante mencionar o quanto solicitado em sua manifestação da diligência, no qual alega que a diligência realizada não cumpriu o quanto determinado pela Resolução nº 3201-003.135.

A alegação se baseia no fato da diligência não ter excluído o saldo credor os débitos relativos à saída de insumos para simples revenda, todavia vale trazer novamente parte da relatório de diligência fiscal:

O processo foi baixado para diligência pelo CARF (fls. 707/714), conforme Resolução nº 3201-003.135 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, a fim de: **a) excluir 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 feito o cálculo do saldo credor do IPI a ser ressarcido, com base nestes critérios;** b) esclarecer quanto à não aceitação do saldo acumulado de períodos anteriores para abater débitos do 1º trimestre de 2004 e c) elaborar demonstrativo de cálculo e relatório conclusivo.

(...)

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 4.502/1964.

Como é possível verificar a diligência realizada não deixa de analisar o quanto solicitado na resolução CARF, sendo por ela detalhado o motivo que não seria possível excluir tais valores, portanto entendo que a diligência cumpriu com todos os requisitos solicitados anteriormente por essa turma do CARF.

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário negando provimento visto que mesmo com a alteração dos créditos conforme a diligência realizada, a Recorrente não possuía crédito de IPI conforme solicitação do pedido de ressarcimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow