



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.901565/2013-17
ACÓRDÃO	3002-004.347 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LUPATECH S.A. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 01/07/2008

IPI. RESSARCIMENTO. INCORPORAÇÃO. A incorporação societária, nos termos do art. 227 da Lei n.º 6.404/1976, opera a sucessão universal de direitos e obrigações entre pessoas jurídicas. Contudo, no âmbito do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, o princípio da autonomia do estabelecimento, previsto no art. 51, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, é estruturante da sistemática de apuração e aproveitamento de créditos.

IDENTIFICAÇÃO DO ESTABELECIMENTO DETENTOR DO CRÉDITO. PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DO ESTABELECIMENTO. INDICAÇÃO DE FILIAL DISTINTA DA INCORPORADA COMO DETENTORA DO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O art. 21, § 2.º, da Instrução Normativa RFB n.º 900/2008 autoriza a matriz a requerer ressarcimento de créditos em nome do estabelecimento que os apurou, não sendo lícito, porém, indicar como detentora do crédito filial que não apresenta identidade ou continuidade operacional com o estabelecimento incorporado gerador dos créditos pleiteados.

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 sessão de julgamento os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Ana Paula Pedrosa Giglio (substituta integral), Gisela Pimenta Gadelha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascarenas, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por LUPATECH S.A, em recuperação judicial, em face do Acórdão n.º 14-107.647, proferido pela 8ª Turma de Julgamento da DRJ de Ribeirão Preto/SP, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório n.º 048898145, emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Piracicaba (DRF Piracicaba) em 04/04/2013.

O referido Despacho Decisório analisou o PER/DCOMP n.º 03908.24278.290910.1.1.01-7108, relativo ao pedido de ressarcimento de créditos de IPI do 3.º Trimestre de 2008, reconhecendo crédito no montante de R\$ 460.715,48, em contraposição ao valor de R\$ 525.367,61 originalmente solicitado.

Em razão dessa insuficiência, o Despacho homologou apenas parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP n.º 17963.34087.211211.1.7.01-6841 e não homologou a compensação declarada no PER/DCOMP n.º 05265.59051.261211.1.3.01-2047, resultando em valor devedor consolidado de R\$ 64.652,13, acrescido de multa de R\$ 12.930,42 e juros de R\$ 10.516,34.

Os motivos para o não reconhecimento integral do crédito foram: (i) a ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos, relativos a 8 (oito) Notas Fiscais emitidas pela empresa Metalúrgica Nova Americana Ltda., inscrita no CNPJ n.º 51.407.542/0001-14, à época estabelecida na Rua D. Pedro II, n.º 1.432, Nova Americana/SP – glosadas sob o código "6 – Data de Emissão da Nota Fiscal ANTERIOR à data de abertura do Estabelecimento"; e (ii) a constatação de utilização integral ou parcial, na escrita fiscal, do saldo credor passível de ressarcimento em períodos subsequentes ao trimestre de referência, até a data de apresentação do PER/DCOMP.

Note-se que, no PER/DCOMP em questão, o estabelecimento indicado como detentor do crédito era a filial da Recorrente portadora do CNPJ n.º 89.463.822/0005-46, situada na Rodovia Anhanguera, km 119, Distrito Industrial, Nova Odessa/SP, localidade inteiramente

distinta daquela em que funcionava o estabelecimento que gerou e escriturou os créditos ora reivindicados.

Cientificada em 16/04/2013, a Recorrente apresentou, em 14/05/2013, Manifestação de Inconformidade arguindo que a emissão das Notas Fiscais em data anterior à abertura do estabelecimento apontado como detentor do crédito se devia ao fato de terem sido emitidas pela sociedade incorporada (Metalúrgica Nova Americana Ltda.) antes da incorporação, ocorrida em novembro de 2011, sendo legítimo o aproveitamento dos créditos pela incorporadora, nos termos do art. 227 da Lei n.º 6.404/1976.

A 8ª Turma da DRJ/RPO, por unanimidade, no acórdão 14-107.647 de fls. 408/412, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, assentando que os estabelecimentos envolvidos – o gerador dos créditos (CNPJ n.º 51.407.542/0001-14, Nova Americana/SP) e o indicado como detentor (CNPJ n.º 89.463.822/0005-46, Nova Odessa/SP) – localizavam-se em endereços distintos, não configurando continuação das atividades da incorporada pela filial da incorporadora, o que afastava o aproveitamento pretendido à luz do princípio da autonomia do estabelecimento, previsto no art. 51, parágrafo único, do CTN, e do art. 21 da Instrução Normativa RFB n.º 900/2008.

Inconformada, a Recorrente interpôs, em 14/09/2020 – dentro do prazo de 30 dias contados a partir do dia útil seguinte à intimação ocorrida em 14/08/2020 –, o Recurso Voluntário de fls. 421/431, tempestivamente, nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235/1972.

Em síntese, a Recorrente alega que, por força do art. 227 da Lei n.º 6.404/1976 e do art. 11 da Lei n.º 9.779/1999, a incorporadora sucede a incorporada em todos os seus direitos, incluídos os créditos de IPI; e, ainda, que os §§ 1.º e 2.º do art. 21 da Instrução Normativa RFB n.º 900/2008 não vedam o aproveitamento dos créditos pelo estabelecimento incorporador, afastando a tese da autonomia absoluta do estabelecimento; a Solução de Consulta DISIT n.º 195/2003 e o Parecer PGFN/CAT n.º 3.339/2002 reconhecem expressamente o direito da incorporadora de aproveitar os créditos de IPI da incorporada; e há precedente do CARF (Acórdão n.º 3001-001.175) em sentido favorável à sua pretensão.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **ADRIANO MONTE PESSOA**, Relator

DA ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

DO MÉRITO**I – DA AUSÊNCIA DE IDENTIDADE ENTRE O FATO GERADOR DOS CRÉDITOS E O ESTABELECIMENTO INDICADO COMO DETENTOR**

A controvérsia cinge-se a saber se é lícito à Recorrente – na condição de incorporadora da Metalúrgica Nova Americana Ltda. (CNPJ n.º 51.407.542/0001-14) – apropriar créditos de IPI apurados por esse estabelecimento incorporado e utilizá-los em pedido de ressarcimento e compensação nos quais figura como detentora do crédito a filial portadora do CNPJ n.º 89.463.822/0005-46, situada em endereço diverso daquele onde o estabelecimento originariamente gerou e escriturou os créditos.

Desde logo cabe precisar o objeto real do debate. Não se questiona, abstratamente, se a incorporadora pode suceder a incorporada em seus créditos de IPI, o que, em princípio, encontra amparo no ordenamento jurídico.

A questão concreta e determinante é outra, e consiste em saber se é possível que esses créditos sejam reivindicados em nome de estabelecimento filial da incorporadora situado em localidade completamente diversa daquela em que o crédito foi gerado, sem qualquer demonstração de que tal filial representa a continuidade das atividades daquele estabelecimento que apurou os valores pretendidos.

A resposta, pelas razões que se expõem adiante, é negativa.

II – DA INSUFICIÊNCIA DO ART. 227 DA LEI N.º 6.404/1976 E DO ART. 11 DA LEI N.º 9.779/1999 PARA SUPORTAR A PRETENSÃO RECURSAL

A Recorrente invoca o art. 227 da Lei n.º 6.404/1976, que define a incorporação como operação pela qual a sociedade absorvida tem sua sucessora em todos os seus direitos e obrigações, e o art. 11 da Lei n.º 9.779/1999, que disciplina a utilização do saldo credor de IPI acumulado, sustentando que esses dispositivos confeririam suporte jurídico pleno à sua pretensão.

Contudo, o raciocínio padece de incompletude sistemática. O art. 227 da Lei n.º 6.404/1976 opera no plano do direito societário, estabelecendo o princípio geral da sucessão universal. Tal princípio, porém, não elide as regras tributárias setoriais que condicionam o exercício dos direitos creditórios no âmbito do IPI. A norma societária fixa quem sucede; a norma tributária estabelece como essa sucessão se realiza no campo fiscal.

O art. 11 da Lei n.º 9.779/1999, por sua vez, ao remeter às normas dos arts. 73 e 74 da Lei n.º 9.430/1996 e às instruções da Secretaria da Receita Federal, incorpora por referência o arcabouço procedimental aplicável, no qual se insere o art. 21 da Instrução Normativa RFB n.º

900/2008. Logo, invocar o art. 11 sem observar as condições procedimentais nele integradas por remissão é raciocinar de modo fragmentado e, portanto, inadequado para amparar a pretensão. Senão, vejamos:

IN RFB n. 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.” (original sem destaques)

A existência da incorporação é pressuposto necessário, mas não suficiente, para o aproveitamento dos créditos na forma pretendida. O direito ao crédito e o modo de exercê-lo são realidades juridicamente distintas. A Recorrente confunde as duas dimensões, pretendendo extrair da primeira, incontroversa, a legitimação automática para a segunda, que é justamente a que se encontra em debate.

III – DA CORRETA INTERPRETAÇÃO DO ART. 21 DA INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N.º 900/2008 E DO CARÁTER NÃO ABSOLUTO DA AUTONOMIA DO ESTABELECIMENTO

A Recorrente alega que os §§ 1.º e 2.º do art. 21 da Instrução Normativa RFB n.º 900/2008 contradiriam a tese da autonomia absoluta do estabelecimento, ao autorizar que a matriz utilize créditos de outros estabelecimentos em compensações de débitos próprios. O argumento, embora contenha premissa parcialmente verdadeira, não sustenta a conclusão pretendida.

Com efeito, o § 2.º do art. 21 estabelece que o estabelecimento matriz "poderá requerer à RFB o ressarcimento de referidos créditos **em nome do estabelecimento que os apurou**, bem como utilizá-los na compensação de débitos próprios". A locução "em nome do estabelecimento que os apurou" é eloquente e determinante, mesmo quando a matriz centraliza o pedido, o crédito deve ser vinculado ao estabelecimento específico que o gerou.

Esse raciocínio é reforçado pelo § 7.º do mesmo artigo, que impõe que cada pedido de ressarcimento se refira a um único trimestre-calendário e seja efetuado pelo saldo credor passível de ressarcimento remanescente naquele trimestre, após as deduções na escrituração fiscal do estabelecimento que os apurou. Trata-se, portanto, de um sistema no qual o crédito é intrinsecamente vinculado ao estabelecimento de origem.

No caso concreto, a Recorrente não procedeu ao pedido de ressarcimento em nome do estabelecimento que apurou os créditos (CNPJ n.º 51.407.542/0001-14), nem demonstrou que a filial indicada como detentora do crédito (CNPJ n.º 89.463.822/0005-46, situada na Rodovia Anhanguera, km 119, Nova Odessa/SP) representa a continuação das atividades do estabelecimento incorporado. Ao contrário, os elementos dos autos indicam que se trata de filial com localização, CNPJ e histórico de atividades completamente distintos.

Não há, portanto, qualquer amparo no art. 21 da IN RFB n.º 900/2008 para a pretensão da Recorrente. O que os §§ 1.º e 2.º autorizam é a utilização centralizada dos créditos pela matriz, não a transferência de créditos de um estabelecimento para outro sem vinculação, e muito menos o aproveitamento por estabelecimento filial que não guarda qualquer relação de continuidade com o estabelecimento que os gerou.

IV – DA INAPLICABILIDADE DA SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT N.º 195/2003 E DO PARECER PGFN/CAT N.º 3.339/2002 À SITUAÇÃO FÁTICA DOS AUTOS

A Recorrente invoca a Solução de Consulta DISIT n.º 195/2003 e o Parecer PGFN/CAT n.º 3.339/2002, ambos no sentido de que a incorporadora pode aproveitar os créditos de IPI existentes na escrituração fiscal da incorporada no momento da sucessão. Essa orientação, em tese, não é contraditada.

A Solução de Consulta em questão trata da possibilidade jurídica de aproveitamento dos créditos em abstrato, mas não endereça – nem poderia fazê-lo, dada a generalidade que caracteriza esse instrumento interpretativo – a questão específica de como esse aproveitamento deve ser processualmente instrumentalizado, sobretudo quando o estabelecimento incorporado não é o mesmo indicado como detentor do crédito no PER/DCOMP.

A propósito, a Solução de Consulta DISIT n. 195/2003, estabelece que:

[...]

18. Relativamente à legitimidade para o aproveitamento do saldo de crédito presumido do IPI registrado na escrita fiscal do estabelecimento filial incorporado, **há que se observar o “Princípio da Autonomia dos Estabelecimentos”, evidenciado na leitura do parágrafo único do art. 51 do CTN: “Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante”**. Tal previsão é a matriz legal do parágrafo único do art. 24 do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, que regulamenta o IPI (Ripi):

“Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

[...]

Parágrafo único. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar (Lei nº 5.172, de 1966, art. 51, parágrafo único).”

No presente caso, a questão não é se a Recorrente teria direito, em tese, a aproveitar os créditos da incorporada. A questão é se ela pode fazê-lo indicando, como detentor do crédito, estabelecimento filial diverso daquele que gerou os créditos e que sequer demonstrou ser o sucessor direto das atividades daquele estabelecimento incorporado.

A Solução de Consulta DISIT n.º 195/2003 não responde a essa pergunta e, portanto, não ampara a pretensão da Recorrente no ponto central da controvérsia.

Ademais, a correta instrumentalização do aproveitamento dos créditos da incorporada exigiria que a Recorrente, na qualidade de matriz, apresentasse o PER/DCOMP identificando como detentor do crédito o próprio estabelecimento incorporado (CNPJ n.º 51.407.542/0001-14), nos termos do que prevê o Programa PER/DCOMP ao tratar da hipótese de crédito de sucedida:

"Caso o estabelecimento tenha sido extinto, preencher com o número de inscrição no CNPJ do estabelecimento da sucedida que apurou o crédito."

Não foi o que ocorreu na espécie dos autos. A Recorrente optou por indicar filial distinta como detentora do crédito, o que desvirtua a sistemática legalmente estabelecida.

O Programa PER/DCOMP, ao tratar especificamente de créditos de sucedida, é claro ao determinar que, extinto o estabelecimento originário, o campo "CNPJ do Estabelecimento Detentor do Crédito" deve ser preenchido com o número de inscrição do estabelecimento da sucedida que apurou o crédito.

Esse instrumento normativo preenche a lacuna procedimental que os documentos invocados pela Recorrente não contemplam, e sua aplicação é inafastável.

A Recorrente, ao preencher o campo com o CNPJ de filial distinta (n.º 89.463.822/0005-46), descumpriu essa exigência, o que vicia o pedido originário e impede o aproveitamento na forma apresentada.

V – DO ÔNUS PROBATÓRIO E DA INSUFICIÊNCIA DOCUMENTAL

Cumprе registrar, ademais, que recai sobre o contribuinte o ônus de demonstrar os fatos constitutivos do seu direito ao crédito tributário, conforme decorre dos arts. 333, I, do Código de Processo Civil, e do art. 16, §4º do Decreto n.º 70.235/1972. No presente caso, a Recorrente não se desincumbiu adequadamente desse ônus.

A Recorrente comprovou a ocorrência da incorporação da Metalúrgica Nova Americana Ltda. por sua filial. Entretanto, não demonstrou que a filial portadora do CNPJ n.º 89.463.822/0005-46 (Rodovia Anhanguera, km 119, Nova Odessa/SP) constitui a continuadora direta das atividades do estabelecimento incorporado (CNPJ n.º 51.407.542/0001-14, Rua D. Pedro II, n.º 1.432, Nova Americana/SP). Ao contrário, os endereços distintos indicam que se trata de estabelecimentos sem relação de identidade ou continuidade operacional.

Não há, nos autos, qualquer evidência de que a filial apontada como detentora do crédito deu continuidade às atividades industriais da empresa incorporada no mesmo local ou de que absorveu a escrituração fiscal correspondente.

A mera existência de vínculo societário entre a matriz incorporadora e sua filial é insuficiente para transpor os créditos de IPI de um estabelecimento para outro, à revelia das

regras procedimentais do PER/DCOMP e do princípio da autonomia do estabelecimento no âmbito do IPI.

Reconheça-se, por dever de completude, que a pretensão da Recorrente não é absolutamente inviável no plano jurídico, mas inviabiliza-se apenas na forma em que foi apresentada.

Caso a Recorrente de fato tenha sucedido a incorporada em todos os seus direitos, a via correta para o aproveitamento dos créditos de IPI da Metalúrgica Nova Americana Ltda. seria a apresentação de PER/DCOMP identificando corretamente como detentor do crédito o estabelecimento incorporado, cujo CNPJ é o n.º 51.407.542/0001-14, nos termos das instruções do próprio Programa PER/DCOMP para hipóteses de sucedida.

Não foi o que ocorreu.

A Recorrente, ao indicar como detentora do crédito a filial portadora do CNPJ n.º 89.463.822/0005-46, sem qualquer demonstração de continuidade das atividades do estabelecimento incorporado, incorreu em erro procedimental que não pode ser sanado em sede de Manifestação de Inconformidade ou de Recurso Voluntário, instrumentos que se destinam a impugnar a decisão administrativa, não a corrigir vícios originários do próprio pedido de ressarcimento e compensação.

VI – DA DISTINÇÃO FÁTICA INSUPERÁVEL EM RELAÇÃO AO ACÓRDÃO N.º 3001-001.175 DO CARF

A Recorrente cita o Acórdão n.º 3001-001.175, julgado pela 1ª Turma Extraordinária da 3ª Seção de Julgamento do CARF, em 10/03/2020, como precedente favorável. Ocorre que a situação fática decidida naquele precedente é substancialmente diversa da presente e, portanto, a analogia pretendida não se sustenta.

No caso do Acórdão n.º 3001-001.175, as notas fiscais glosadas haviam sido emitidas no mesmo dia em que se concretizou a incorporação – em 31/08/2009. O debate naquele feito circunscrevia-se, essencialmente, à verificação do momento preciso em que a incorporação produziu efeitos e se as notas, emitidas nessa mesma data, poderiam ser atribuídas ao estabelecimento incorporado ou ao incorporador. A questão era, portanto, de delimitação temporal do evento societário.

No presente caso, a situação é estruturalmente distinta. As 8 (oito) Notas Fiscais em questão foram **emitidas em julho, agosto e setembro de 2008** – ou seja, mais de três anos antes da **incorporação, ocorrida em 28 de novembro de 2011**. Não há, assim, qualquer questão de simultaneidade ou de delimitação temporal a ser dirimida. A distância temporal entre os fatos geradores dos créditos e o evento societário é inequívoca.

Mais relevante ainda é que no precedente invocado, o foco do debate era a relação entre o momento da emissão das notas e o da incorporação. No caso dos autos, o debate é outro e mais complexo, pois a filial indicada como detentora do crédito (CNPJ n.º 89.463.822/0005-46,

Rodovia Anhanguera, km 119, Nova Odessa/SP) não é a mesma entidade que incorporou a Metalúrgica Nova Americana Ltda.

O estabelecimento incorporado localizava-se em Nova Americana; a filial indicada como detentora do crédito localiza-se em Nova Odessa. A Recorrente não comprovou qualquer liame de continuidade operacional ou identidade jurídico-funcional entre esses dois estabelecimentos.

A distinção fática entre os dois casos é, portanto, insuperável, inviabilizando a aplicação do precedente como paradigma persuasivo ou vinculante para a resolução do presente litígio.

VII – DO MOTIVO AUTÔNOMO DE GLOSA RELATIVO À UTILIZAÇÃO PRÉVIA DO SALDO CREDOR

Registra-se, ademais, que o Despacho Decisório apontou não apenas a glosa relativa às notas fiscais do estabelecimento incorporado, mas também a constatação de utilização integral ou parcial, na escrita fiscal, do saldo credor passível de ressarcimento em períodos subsequentes ao trimestre de referência, até a data de apresentação do PER/DCOMP.

Esse motivo de glosa é autônomo e independente da questão da incorporação. A Recorrente, no Recurso Voluntário, não dedicou qualquer linha à impugnação específica desse fundamento, limitando-se a contestar as glosas decorrentes da antecipação das datas das notas fiscais em relação à abertura do estabelecimento. Tal omissão implica, quanto a essa parcela, a preclusão da matéria, devendo o Acórdão recorrido ser confirmado também nesse ponto, pela ausência de insurgência específica e tempestiva.

VIII – DA IMPOSSIBILIDADE DE SANAR O VÍCIO ORIGINÁRIO DO PER/DCOMP EM SEDE RECURSAL

Importa consignar, por fim, que o vício que compromete o aproveitamento pretendido é originário – está na própria formulação do pedido de ressarcimento e da declaração de compensação. O PER/DCOMP n.º 03908.24278.290910.1.1.01-7108 foi apresentado com identificação incorreta do estabelecimento detentor do crédito, e essa incorreção não pode ser sanada por via de Manifestação de Inconformidade ou de Recurso Voluntário, instrumentos que se destinam ao controle da legalidade do ato administrativo, não à correção de erros de conteúdo do próprio pedido formulado pelo contribuinte.

A forma correta de aproveitar os créditos do estabelecimento incorporado seria a apresentação de novo PER/DCOMP, identificando como detentor do crédito o CNPJ n.º 51.407.542/0001-14, nos termos da instrução específica do Programa para hipóteses de crédito de sucedida. Essa via não foi adotada. Eventual perda do direito à restituição por decurso de prazo é consequência que decorre exclusivamente da escolha procedimental feita pela própria Recorrente, não sendo imputável à Administração Tributária.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo, em sua integralidade, o Acórdão n.º 14-107.647 da 8ª Turma de Julgamento da DRJ/RPO, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade interposta pela ora Recorrente, por ausência dos pressupostos materiais e procedimentais necessários ao aproveitamento dos créditos de IPI do estabelecimento incorporado pela filial da incorporadora indicada no PER/DCOMP.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA