



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11065.904289/2010-80  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3003-002.039 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 20 de outubro de 2021  
**Recorrente** COPE E CIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

**PRECLUSÃO. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO DAS RAZÕES DE DEFESA.**

As razões de defesa devem ser declinadas por ocasião da manifestação de inconformidade, sob pena de preclusão.

**RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DE IPI. MENOR SALDO CREDOR.**

O valor do ressarcimento limita-se ao menor saldo credor apurado entre o encerramento do trimestre em que se originou o saldo a ressarcir e o período de apuração anterior ao da transmissão do pedido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo na parte relativa às glosas provenientes de notas fiscais emitidas por optantes pelo SIMPLES, e, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (Presidente), Ariene D'Arc Diniz e Amaral, Lara Moura Franco Eduardo e Muller Nonato Cavalcanti Silva.

**Relatório**

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão da DRJ/POA:

A menção a folhas neste acórdão diz respeito ao processo digitalizado.

Trata-se da manifestação de inconformidade das fls. 3 a 12, protocolizada em 28 de junho de 2010, subscrita por procurador credenciado pelos documentos das fls. 20 a 26, contestando o Despacho Decisório N.º de Rastreamento 863096378, da fl. 2, emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo. A ciência do despacho referido ocorreu em 28 de maio de 2010, segundo consta nas fls. 59 e 60.

O despacho decisório objeto da inconformidade reconheceu parcialmente o crédito demonstrado no Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) no 16672.47826.231105.1.1.01-6107, em que foi solicitado/ utilizado, a título de ressarcimento do IPI, referente ao segundo trimestre de 2004, o valor de R\$ 170.608,73, sendo considerado legítimo o valor de R\$ 136.893,35. A motivação do despacho decisório foi a seguinte: ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos, e constatação de utilização integral ou parcial, na escrita fiscal, do saldo credor passível de ressarcimento em períodos subseqüentes ao trimestre em referência, até a data da apresentação do PER/DCOMP.

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual foi homologada parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP n.º 24592.82668.040106.1.3.01-4361, restando um saldo devedor, relativo aos débitos indevidamente compensados, de R\$ 56.962,12 (principal, multa e juros, calculados para pagamento até 31/05/2010). Não restou valor a ser ressarcido para o pedido apresentado no PER/DCOMP n.º 16672.47826.231105.1.1.01-6107.

No demonstrativo “Relação de notas fiscais com créditos indevidos - créditos por entradas no período”, integrante das informações complementares da análise de crédito, consta que houve glosa de créditos pelos seguintes motivos: “2 - Estabelecimento Emitente da Nota Fiscal não cadastrado no CNPJ”, “4- Estabelecimento Emitente da Nota Fiscal na situação de BAIXADO no cadastro CNPJ” e “7 - Empresa Emitente da Nota Fiscal Optante do SIMPLES”.

No “Demonstrativo da apuração após o período do ressarcimento”, que teve como origem de informação os PER/DCOMP n.º 21955.25414.231105.1.1.01-4510, 19293.81806.231105.1.1.01-3749, 31919.11224.300905.1.3.01-3079, 39395.37168.271005. 1.1.01-2905, 29067.52759.271005.1.1.01-0010 e 41352.56374.140706.1.1.01-3070 está demonstrada a apuração do saldo credor após o período de ressarcimento até o período de transmissão do último documento certificável da família (do PER/DCOMP no 16672.47826.231105.1.1.01-6107. À vista disso, foi homologada parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP n.º 24592.82668.040106.1.3.01-4361.

Na manifestação de inconformidade, o interessado argumenta incoerência da fiscalização quanto às glosas identificadas pelo código “2” (emitente da nota fiscal ser estabelecimento não cadastrado no CNPJ), pois, conforme alega, no próprio Relatório de Informações Complementares da Análise do Crédito a Receita Federal do Brasil já teria indicado o CNPJ do emitente daquelas notas fiscais. Acrescenta ter-se creditado corretamente quanto ao IPI decorrente das operações documentadas por essas notas fiscais identificadas sob o código “2”, separando aquelas emitidas por estabelecimento industrial, com IPI devidamente destacado na nota, daquelas emitidas por estabelecimentos

comerciais, sem destaque do IPI. Acrescenta que, quanto a essas últimas, creditou-se tão somente do crédito presumido de IPI de 50%, previsto no art. 165 do Decreto n.º 4.544/02(RIPI). Anexa cópias das notas fiscais que subsidiaram o lançamento de créditos de IPI no RAIPI.

Quanto às glosas de notas fiscais identificadas sob o código “7” (emitente da nota fiscal ser optante pelo Regime Simplificado de Tributação- SIMPLES), e à glosa de nota fiscal sob o código “4”( Estabelecimento Emitente da Nota Fiscal na situação de BAIXADO no cadastro CNPJ), nada manifestou.

Também questiona o valor do saldo credor não ressarcível de período anterior indicado no “Demonstrativo de Apuração do Saldo Credor Ressarcível” constante do DDE ora combatido. Alega que o valor ali apostado, de R\$ 119.598,81, não corresponde ao valor constante no seu Livro de Apuração do IPI, que seria de R\$ 283.038,57. Afirma que a fiscalização da Receita Federal teria chegado a esse valor de R\$ 119.598,81 a partir do saldo constante em seu Livro de Apuração do IPI (R\$ 283.038,57 ), deduzidos os créditos de IPI que haviam sido glosados no 1º trimestre de 2004, no valor de R\$ 6.487,38, bem como os créditos reconhecidos em PER/DCOMP no trimestre anterior, no valor de R\$ 156.952,38.

Argui que o procedimento de “deduzir os créditos de trimestres anteriores reconhecidos em PER/DCOMP no início do período de ressarcimento atual (2º trimestre de 2004) está em desacordo com o previsto no art. 17 da Instrução Normativa SRF n.º 460/04”, vigente à época dos fatos e que dispunha que “*no período de apuração em que for apresentado a SRF o pedido de ressarcimento, bem como em que forem aproveitados os créditos do IPI na forma prevista no art. 26, o estabelecimento que escriturou referidos créditos deverá estornar, em sua escrituração fiscal, o valor pedido ou aproveitado*”. Segundo sua interpretação desse dispositivo legal, entende que, como a transmissão do PER/DCOMP para aproveitar o crédito de IPI do 1º trimestre de 2004 se deu “em 29/12/2005”, apenas no período de dezembro de 2005 esse crédito deveria ser deduzido em seu Livro de Apuração do IPI. Sob essa lógica, conclui que o método aplicado, por ter deduzido “os créditos de trimestres anteriores reconhecidos em PER/DCOMP no início do procedimento atual, limitou o valor ressarcível pela aplicação do critério Menor Saldo Credor do Período indicado no Demonstrativo da Apuração Após o Período do Ressarcimento constante no Relatório de Informações Complementares da Análise do Crédito do 2º trimestre de 2004”.

Prossegue transcrevendo o quadro de “Demonstrativo da Apuração Após o Período do Ressarcimento constante do Relatório de Informações complementares da Análise do Crédito do 2º trimestre de 2004”, para contestar o valor do saldo credor do período anterior indicado na coluna “b” (R\$ 214.970,60), afirmando que o valor correto que deveria ali constar seria de R\$ 371.922,92, correspondente ao somatório de R\$ 214.970,60 com R\$ 156.952,38. O valor de R\$ 156.952,38, relativo ao crédito de IPI do 1º trimestre de 2004, reconhecido pela RFB através do PER/DCOMP n.º 18400.02450.291205.1.3.04-4116, afirma ter sido “aproveitado” apenas em dezembro de 2005, não podendo ser considerado na 1ª quinzena de abril de 2004 para aplicação do critério “menor saldo credor do período”.

Finaliza requerendo a reforma parcial do Despacho Decisório, visando ao reconhecimento dos créditos escriturados com base nas notas fiscais

mencionadas em sua manifestação de inconformidade (notas fiscais glosadas sob o código “2” - Estabelecimento Emitente da Nota Fiscal não cadastrado no CNPJ), bem como à revisão do método adotado pela fiscalização da RFB para apuração do “Menor Saldo Credor do Período”, de forma a observar o disposto no art. 17 da IN SRF n.º 460/04.

Dando continuidade ao relato, a DRJ deu parcial provimento à Manifestação de Inconformidade, com suporte nos seguintes fundamentos, assim resumidamente expostos:

1. À data das transmissões dos PER/DCOMP referentes ao 1º e 2º trimestres de 2004, o saldo credor do IPI passível de ressarcimento era aquele apurado nos termos do art. 16, § 1º, da Instrução Normativa RFB n.º 460/2004;
2. Consideradas as restrições e condicionantes legais, nem sempre o valor do crédito de IPI reconhecido para ressarcimento seria coincidente com o saldo credor apurado na escrita fiscal e escriturado no Livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI) do contribuinte
3. No caso concreto, ainda que a transmissão do PER/DCOMP relativo ao 2º Trim./2004 só tenha ocorrido no mês 11/2005, o sistema, ao validar esses créditos, deduziria o valor reconhecido para ressarcimento do saldo credor total existente no último período do trimestre a que se referem;
4. A dinâmica de cálculos do SCC e a respectiva reconstituição do RAIPI viabilizariam o controle e acesso ao direito ao ressarcimento dos créditos de IPI, em estrita consonância com os limites e definições estabelecidos na legislação de regência;
5. Somente a partir da certificação, pelo Módulo do SCC, do valor pleiteado ou de fração dele, é realizado um ajuste no RAIPI, no último período do trimestre a que se refere o pedido, por meio da redução do Saldo Credor em montante idêntico ao valor certificado;
6. O valor a ser reconhecido ficaria limitado ao menor saldo credor apurado pelo SCC, nos períodos de apuração posteriores ao trimestre de referência, até o período imediatamente anterior ao da transmissão do último PER/DCOMP certificável do trimestre de referência;
7. No que concerne ao método de apuração e demonstração, estariam corretos os cálculos e valores dispostos no *Demonstrativo de Apuração do Saldo Credor Ressarcível e no Demonstrativo de Apuração Após o Período de Ressarcimento*, que integram o Despacho Decisório;
8. As glosas decorrentes do não cadastramento do emitente no CNPJ (*motivo 2*) não mereceriam prosperar, haja vista os estabelecimentos que emitiram as notas fiscais estarem cadastrados no sistema CNPJ à data da emissão daqueles documentos;

9. Já as glosas sob *código 4 e 7*, por não terem sido contestadas, tornaram-se definitivas no âmbito do processo administrativo, conforme dispõe o art. 17 de Decreto n.º 70.235/1972 ;
10. Consideradas as reversões das glosas indevidas (motivo 2 - emitente sem cadastro no CNPJ), no valor total de R\$ 9.189,28, caberia o reconhecimento do crédito em favor do contribuinte no valor de R\$ 145.386,60, de acordo com o demonstrativo apresentado na mesma decisão.

A ciência, pelo Recorrente, da citada decisão da DRJ, deu-se em 05/09/2018, de acordo com *Termo de Ciência por Abertura de Mensagem*, anexado aos autos.

A seguir, em 04/10/2018 foi apresentado Recurso Voluntário, com base nas alegações que se seguem, dirigidas apenas ao mérito, apresentadas, assim, em síntese:

1. Aponta haver incoerência no processamento dos dados da RFB, pois ao mesmo tempo em que não há aceitação do crédito em razão do estabelecimento emitente não ser cadastrado no CNPJ, no próprio *Relatório de Informações Complementares da Análise do Crédito* constaria o CNPJ do emitente da nota fiscal;
2. Ainda quanto à glosa referente ao motivo de n.º 2, todas as notas fiscais teriam sido escrituradas de forma correta, considerando assim o imposto destacado nos documentos fiscais já apresentados no processo;
3. No que concerne às glosas pelo motivo de n.º 07 (notas fiscais emitidas por optantes pelo SIMPLES), como não havia a indicação de tal condição dos emitentes nos documentos fiscais, persistiria o direito do Recorrente à utilização do crédito, não se configurando a vedação prevista no art. 166 do RIPI/2002;
4. Reproduzindo as afirmações feitas por ocasião da Manifestação de Inconformidade, insurge-se contra a limitação do valor ressarcível pela aplicação do critério Menor Saldo Credor do Período, indicado no *Demonstrativo da Apuração Após o Período do Ressarcimento*.

Em resumo, são esses os fatos que se tem a relatar.

## **Voto**

Conselheira Lara Moura Franco Eduardo, Relatora.

Considerando que se encontram satisfeitos os requisitos da tempestividade e, sob o aspecto material, da competência do Colegiado para a apreciação do Recurso Voluntário, dele conheço.

Dirijo-me de pronto ao mérito, porquanto não foram suscitadas questões preliminares.

Conforme precedentemente colocado, trata-se de Pedido de Ressarcimento de IPI, parcialmente deferido em Despacho Decisório, e consequente homologação parcial de DCOMP, com base nos seguintes fundamentos:

- (1) Glosa de créditos considerados indevidos por (1.1) Estabelecimento Emitente da Nota Fiscal não cadastrado no CNPJ; (1.2) Estabelecimento Emitente da Nota Fiscal na situação de CANCELADO no cadastrado CNPJ e (1.3) Empresa Emitente da Nota Fiscal Optante do SIMPLES.
- (2) Constatação de utilização de saldo credor passível de ressarcimento, na escrita fiscal, em períodos subsequentes ao trimestre em referência (2º Trim./2004), até a data de apresentação do PERDCOMP;

Em vista do conteúdo da peça recursal, constata-se que persiste nos autos o debate apenas em relação aos itens 1.1 (*Da Irregularidade do Código 2 – Estabelecimento Emitente da Nota Fiscal não Cadastrado no CNPJ*); 1.3 (*Da Irregularidade de Código 7 – Empresa Emitente da Nota Fiscal Optante do Simples*), e 2 (*Da Irregularidade do saldo credor do período anterior*), acima citados, eis que apenas estes segmentos do Despacho Decisório foram objeto de Recurso Voluntário.

Todavia, em que pese o Recorrente ter se colocado em via recursal contrário às glosas referentes às notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas não cadastradas no CNPJ, o que se tem por certo é que, na decisão recorrida, as glosas em alusão foram revertidas, se não, vejamos como se manifestou a instância *a quo* acerca do referido:

Conforme se constata, as glosas cuja motivação foi o fato de seu emitente não ser cadastrado no CNPJ (motivo“2”), não merecem prosperar, haja vista os estabelecimentos que as emitiram estarem cadastrados no sistema CNPJ à data da emissão daqueles documentos fiscais, ainda que alguns estivessem na situação “ativa não regular”. Dessa forma, conforme alegado pelo interessado em sua contestação, não havia razões para que essas glosas ocorressem, devendo, pois, ser revertidas. Já as glosas sob código “4” e “7”, por não terem sido contestadas, tornaram-se definitivas no âmbito do processo administrativo, conforme dispõe o art. 17 de Decreto nº 70.235/1972. Com base nesses dados, deverão ser revertidas as glosas indevidas, conforme demonstrado a seguir:

Portanto, a discussão sobre a matéria em foco é desprovida de objeto, vez que o pretendido pelo Recorrente, no que concerne às glosas vinculadas a documentos fiscais provenientes de empresa sem cadastro no CNPJ, já lhe foi deferido em instância inferior.

Já no que toca às glosas decorrentes de notas fiscais de venda emitidas por contribuintes optante pela sistemática de tributação denominada de SIMPLES, inobstante estas tenham sido matéria de Recurso Voluntário, não foram colocadas entre as razões de defesa contidas em Manifestação de Inconformidade.

À luz do que dispõe o art. 16, inc. III, bem como a considerar o enunciado no art. 17, *caput*, ambos do Decreto n.º 70.235/1972, as razões de defesa devem ser todas declinadas por ocasião da impugnação, sob pena de preclusão, conforme se verifica da transcrição dos mencionados dispositivos:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, **os pontos de discordância e as razões e provas** que possuir. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

(Grifei)

Portanto, descabe ao CARF a análise de argumento não enfrentado na esfera DRJ, eis que o Colegiado tem competência recursal, qual seja, estrita ao reexame de pontos que remanesceram controvertidos, após o Acórdão proferido pelo primeiro órgão a examinar os fundamentos de defesa.

De modo que, após a Manifestação de Inconformidade, restou incontroversa nos autos, assim, a parcela do Despacho Decisório que trata do item 1.3 (*Da Irregularidade de Código 7 – Empresa Emitente da Nota Fiscal Optante do Simples*).

Como o Recorrente inovou em sua postulação recursal, para incluir matéria antes não deduzida, entendo por não conhecer do Recurso na porção que trata das glosas provenientes de notas fiscais emitidas por optantes pelo SIMPLES.

Passo à análise do fundamento de defesa relacionado à utilização do saldo credor, posteriormente ao encerramento do período de apuração de referência e anteriormente à data de transmissão do PER/DCOMP.

Em sua defesa, objetivando a manutenção do crédito, abraça a Recorrente a tese de que não constaria em legislação com força de lei que o menor saldo credor a ser considerado deva ser o da data de transmissão do PER/DCOMP e não o constante da apuração feita, até o período de referência. Tal procedimento da Receita Federal, segundo colocação apresentada, significaria diminuição do saldo de crédito em favor do contribuinte.

Primeiramente, de se ressaltar que a matéria foi trazida sob a perspectiva do direito, e não em nível de prova e/ou de valores do dito saldo credor indicado no demonstrativo contido no Acórdão da DRJ, de modo que se afasta em virtude disso a possibilidade de diligência ou exames posteriores.

Em relação ao tema, considero assistir razão à decisão recorrida. E explico o porquê.

É que a análise da regularidade do valor de IPI pleiteado pelo contribuinte, realmente consiste 1º. tanto na identificação do saldo credor de imposto, passível de ressarcimento, apurado ao fim do trimestre-calendário a que se refere o pedido, 2º quanto na verificação de que se tal saldo se mantém na escrita até o período anterior ao da transmissão do PER/DCOMP, em outras palavras, que o crédito não foi utilizado.

Constatada a utilização posterior pelo contribuinte do saldo credor existente no final do trimestre-calendário de referência (período de apuração), correta a glosa da diferença de valor encontrada para aquele, desde quando é possível utilização do crédito acumulado para abatimento de débitos de períodos posteriores, ou seja, até a data da solicitação do ressarcimento. E o fundamento para o procedimento decorre da própria sistemática de apuração e utilização dos créditos do imposto, prevista no seu Regulamento – RIPI/2002, como se vê no seu art. 195:

**Art. 195.** 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 MP, PI e ME, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero ou imunes, **que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos**, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 207 a 209, observadas as normas expedidas pela SRF.

Ora, exaurido o saldo credor acumulado, por premissa inclusive lógica, este não pode ser ressarcido. É por isso que o valor do ressarcimento deve se limitar ao menor saldo credor apurado no encerramento do período anterior à data de transmissão do PER/DCOMP.

Na esteira do entendimento manifestado no RIPI, a Instrução Normativa nº 460/2004, em seu art. 17, determinava que o contribuinte, tomando por base o período de apuração em que fosse apresentada a SRF o pedido de ressarcimento, deveria estornar em sua escrituração fiscal o valor pedido ou aproveitado:

Art. 17. No período de apuração em que for apresentado à SRF o pedido de ressarcimento, bem como em que forem aproveitados os créditos do IPI na forma

prevista no art. 26, **o estabelecimento que escriturou referidos créditos deverá estornar, em sua escrituração fiscal, o valor pedido ou aproveitado.**

De maneira que o procedimento de apuração do crédito de IPI aproveitado pelo Recorrente até a data em que houve a transmissão do PER/DCOMP mostra-se regular, não sendo procedente a alegação de que deva ser adotado nos Pedidos de Ressarcimento o menor saldo credor obtido até o período de apuração de referência, em razão da ausência de previsão em lei – tomada esta em seu sentido formal – do procedimento adotado pela RFB.

Isso porque, via de regra, em matéria tributária, a lei ordinária cuida das hipóteses de incidência e define as obrigações acessórias. Também não é atribuição de lei complementar, que deve dispor sobre normas gerais em matéria tributária, detalhar a sistemática de apuração do saldo de crédito de IPI em Pedidos de Ressarcimento.

De mais a mais, segundo o art. 96 do Código Tributário Nacional - CTN<sup>1</sup>, a expressão *legislação tributária* compreende as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos – *status* atribuído ao RIPI – e as normas complementares – como é o caso das Instruções Normativas – que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a estes pertinentes.

Como normas jurídicas que são, o conteúdo de todos os atos referidos no art. 96 do CTN, incluindo os atos emanados da RFB, em princípio, submetem o contribuinte, ainda que não se trate de lei em sentido formal.

Assim, correta a decisão recorrida, posto que a transmissão do Pedido de Ressarcimento gera a verificação, via Sistema de Controle de Créditos – SCC, do saldo credor de IPI aproveitado até aquele instante, exigindo-se ainda do contribuinte o estorno, em sua escrita fiscal, do crédito utilizado por ele antes da protocolização daquele Pedido.

Em conclusão, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário aqui em exame, não conhecendo na parte relativa à glosas provenientes de notas fiscais emitidas por optantes pelo SIMPLES, e, na parte conhecida, por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo

---

<sup>1</sup> Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes

