



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 13857.000301/2001-01  
**Recurso nº** 261.371 Voluntário  
**Acórdão nº** **3403-000.995 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 2 de junho de 2011  
**Matéria** RESSARCIMENTO DE IPI  
**Recorrente** TECUMSEH DO BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

Período de Apuração: 01/04/2001 a 30/06/2001

Ementa: COMPETÊNCIA DA DRJ. LIMITE DA DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. AGRAVAMENTO DA SITUAÇÃO DO CONTRIBUINTE. *REFORMATIO IN PEJUS*. IMPOSSIBILIDADE. Na discussão a respeito do direito de crédito do contribuinte, o julgamento da DRJ está balizado nos fundamentos da decisão da DRF e nos argumentos apresentados na manifestação de inconformidade do contribuinte, não se podendo cogitar do agravamento dos critérios da decisão proferida pela DRF.

SALDO CREDOR DE IPI. COMPENSAÇÃO. ART. 19 DA IN SRF 210/2002. ART. 20 DA IN SRF 600/2005. ART. 25 DA IN SEF 900/2008. HIPÓTESE DE APLICAÇÃO NÃO CONFIGURADA. PRESSUPOSTO E FORMA DE APLICAÇÃO. A existência de discussão judicial ou administrativa em andamento, a respeito de hipótese de creditamento do IPI, é impedimento ao ressarcimento na medida em que coloca em risco a própria existência do saldo credor. Mas se a própria decisão da DRF reconhece a existência de um crédito que não seria afetado pela discussão em andamento, então, desde que seja possível delimitar este valor, segregando a parcela que corre o risco de deixar de existir, deve-se reconhecer o direito de ressarcimento quanto ao saldo resultante dos créditos que se poderiam dizer “incontroversos”.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para reformar a decisão da DRJ e restabelecer o despacho decisório da DRF na parte em que reconheceu parcialmente os créditos e homologou integralmente a compensação.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Ivan Allegretti – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Liduina Maria Alves Macambira, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti e Marcos Tranches Ortiz.

## Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento protocolado em 13.07.2001 (fl. 01), combinado com Pedidos de Compensação, protocolados entre 13/07/2001 e 11/08/2001 (fls. 76/85).

O Processo Administrativo nº 13857.000368/2001-38, que se encontra apensado ao presente processo, foi aberto apenas para fazer o cadastramento e controle, no PROFISC, dos débitos indicados nos pedidos de compensação.

No presente processo o contribuinte busca o reconhecimento do seu direito de crédito de saldo credor de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) relativo ao 2º trimestre de 2001.

Por meio de Relatório de Fiscalização (fls. 173/179), “foi realizada a fiscalização no estabelecimento da contribuinte acima qualificado, referente ao Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) do período compreendido entre 04/1999 a 03/2003, com o intuito de constatar a legitimidade dos pedidos de ressarcimentos constantes dos processos abaixo especificados” (fl. 173), dentre os quais se incluía o presente processo.

Neste Relatório, a Fiscalização informa ter verificado que a partir de novembro de 2000 o contribuinte passou a lançar no livro de apuração do IPI (RAIPI) créditos relativos a matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos com alíquota zero e isento (fl. 174).

Também informa a existência de ação judicial discutindo o direito de crédito quanto a estas aquisições de produtos isentos e sujeitos à alíquota zero (fl. 174).

E, tendo em vista a existência de sentença judicial que concedia em parte a segurança, reconhecendo o direito de crédito apenas em relação às matérias primas, a Fiscalização adotou o seguinte procedimento (fls. 176/177):

*“Foi feita a reconstituição da escrita fiscal do contribuinte em duas etapas Primeiramente, reconstituímos o Livro de Registro de Apuração do IPI glosando os créditos de produtos intermediários e materiais de embalagem com alíquota zero/isento, não contemplados pela decisão judicial favorável de 1º instância (...)*

*Posteriormente, na Planilha 4 (fls. 126/127), reconstituímos o saldo da escrita do contribuinte novamente, agora INCLUINDO as glosa dos créditos de IPI oriundos de MATÉRIAS PRIMAS com alíquota zero/isenta.*

*Salientamos que esta glosa está sendo feita apenas para resguardar a FAZENDA NACIONAL do instituto da decadência, em caso de decisão desfavorável ao contribuinte em instâncias*

*superiores, haja vista que o citado processo não está ainda transitado em julgado.*

*Assim, os saldo devedores de IPI apurados nesta reconstituição estão sendo lançados com exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, inciso II e IV do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/1966.”*

E em seguida reitera (fl. 178):

*Para melhor esclarecermos a questão: Na planilha 3 (fls. 119/125) consta somente a glosa de créditos de produtos intermediários e materiais de embalagem com alíquota zero/isento, cujos valores o contribuinte não tem cobertura de sentença judicial para escriturar. Esta glosa serviu de base para reduzir o valor de ressarcimento de crédito base solicitado e, devido à redução do valor de ressarcimento, não acarretou saldos devedores na escrita.*

*Os valores de ressarcimento foram reduzidos devido à insuficiência de saldos credores nos respectivos períodos, conforme quadro:*

*(...)*

*Na planilha 4 (...) foi incluída também, a glosa de MATÉRIA PRIMA. Estas glosas levaram a escrita do contribuinte a apresentar saldos devedores em alguns períodos, que estão sendo lançadas neste auto de infração com exigibilidade suspensa (artigo 151 do CTN).*

*Dando continuidade, elaboramos a Planilha 5 (fl. 128), com dois quadros, onde constam os saldos a serem estornados pelo contribuinte em sua escrita fiscal, no livro de registro de apuração de IPI (RAIPI), conforme abaixo discriminado:*

*Quadro 1 – O contribuinte deverá estornar o valor (...) que corresponde aos valores glosados relativos aos créditos de produtos intermediários e materiais de embalagem com alíquota zero e isento (...)*

*Quadro 2 – Foi apurado o valor a estornar (...) correspondente aos créditos de MATÉRIAS PRIMAS com alíquota zero e isentas. Este valor deverá ser estornado pelo contribuinte em caso de DECISÃO desfavorável em instâncias superiores no processo MS 2000.61.02.000026-2, onde o contribuinte está com sentença de 1º instância favorável para efetuar esses créditos. O processo encontra-se atualmente no Tribunal Regional Federal 3º Região, aguardando julgamento de recurso tanto da Fazenda Nacional, quanto do contribuinte.”*

Ao final faz um quadro resumindo os valores dos ressarcimentos em relação a cada processo (fl. 179 – “**QUADRO RESUMO DE RESSARCIMENTO SOLICITADO X RESSARCIMENTO APURADO**”). Em relação ao presente caso, a planilha acenava com o reconhecimento do mesmo valor de crédito pleiteado pelo contribuinte.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Araraquara/SP (DRF), no entanto, proferiu Decisão (fls. 198/206) reconhecendo apenas parte do direito de crédito, resumindo seu entendimento na seguinte ementa (fl. 198):

*RESSARCIMENTO IPI - CRÉDITO BÁSICO de IPI - CRÉDITO de IPI de Material de embalagem e produtos intermediários adquiridos isentos ou com alíquota zero com amparo judicial para escriturar e sem amparo judicial ou legal para ressarcimento/compensação.*

*CRÉDITO DEFERIDO PARCIALMENTE. COMPENSAÇÃO HOMOLOGADA EXPRESSA E TACITAMENTE. Períodos de apuração: 2º Trimestre de 1999 ao 1º Trimestre de 2003.*

Em síntese, entendeu a DRF que por causa do art. 170-A do CTN, que veda a compensação antes do trânsito em julgado da decisão judicial, e tendo em vista também que “a liminar obtida pela interessada autoriza apenas o aproveitamento, na escrita fiscal, dos créditos relativos às aquisições de matérias primas adquiridas à alíquota zero ou com isenção do IPI, para compensação, com o mesmo imposto, do valor que seria devido nas saídas tributadas, não havendo, portanto, amparo legal para utilização dos referidos créditos na compensação com débitos de outra natureza, como pretende a interessada” (fls. 203/204).

Concluiu, então, que “apesar dos valores de crédito de IPI apurados pela fiscalização, é incabível o ressarcimento dos valores correspondentes aos créditos relativos às aquisições de matérias primas adquiridas à alíquota zero ou com isenção do IPI em razão de não ter ocorrido o trânsito em julgado da decisão judicial que autorizou a escrituração do referido crédito. Portanto, do valor de crédito de IPI apurados pela fiscalização, iremos deduzir (indeferir) os valores correspondentes aos créditos relativos às aquisições de matérias primas adquiridas alíquota zero ou com isenção do IPI, valores estes que estão em discussão judicial, conforme tabela abaixo” (fl. 204; grifo editado), assim reduzindo o valor pleiteado pelo contribuinte:

|                      |                |              |           |              |
|----------------------|----------------|--------------|-----------|--------------|
| 13857.000301/2001-01 | 2001 – 2º Trim | 2.787.138,54 | 58.712,19 | 2.728.426,35 |
|----------------------|----------------|--------------|-----------|--------------|

A DRF também entendeu que “os pedidos de compensação com créditos cuja origem decorre de decisão judicial não transitada em julgado (Mandado do Segurança nº 2000.61.02.000026-2) não foram convertidos em declaração de compensação, consequentemente não estão sujeitos à homologação tácita” (fl. 203).

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 167/171) alegando que “não incluiu no valor do citado Pedido de Ressarcimento de IPI os créditos do IPI, apropriados ao amparo do MS 2000.61.02.000026-2, relativos as aquisições de insumos isentos ou sujeitos a alíquota zero, recebidas no trimestre de referência” (fl. 168), mas que “em conformidade com a autorização expressa na medida liminar vinculada ao MS 2000.61.02.000026-2, a signatária compensou, via escrita fiscal, os referidos créditos com o débito do IPI gerado no período de apuração, decorrente das saídas de mercadorias destinadas ao mercado interno, tributadas pelo IPF” (fl. 169), apresentando então uma planilha pela qual demonstraria que os créditos de entrada de MP, PI e ME com isenção e alíquota zero não haviam sido computados no pedido.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto/SP (DRJ), por meio do Acórdão nº 14-19.316, de 21 de maio de 2008 (fls. 252/256), concluiu no sentido de “indeferir a solicitação, observando que nenhum crédito deveria ter

*sido deferido ao contribuinte, em respeito ao artigo 20, da IN nº 600, de 2005” (fl. 256), resumindo em sua ementa o seguinte:*

*ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)*

*Período de apuração: 01/04/2001 a 30/06/2001*

*RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE. É vedado o ressarcimento à pessoa jurídica com processo judicial ou com processo administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito do IPI, cuja decisão definitiva judicial ou administrativa, possa alterar o valor do crédito a ser ressarcido.*

*Solicitação Indeferida*

No voto condutor daquele Acórdão se desdobram as seguintes razões:

*No caso em análise, o saldo credor apurado pela empresa no período e sem os créditos ora discutidos, seria de R\$ 2.396.470,91 (ver tabela abaixo). Com os créditos advindos de aquisições não oneradas pelo IPI, o saldo credor do imposto passaria a R\$ 2.927.138,54 (ver fls. 2 e 5). Isto, sem levar em consideração as alterações efetuadas nos saldos de períodos anteriores, efetuados pelo Fisco\*.*

| 2º Trimestre       | Entradas       | Saídas         | Saldo                   | Saldo Anterior D/C |
|--------------------|----------------|----------------|-------------------------|--------------------|
| 1/abr              | R\$ 435.978,07 | R\$ 236.778,90 | R\$ 199.199,17          | *R\$ 1.701.269,61  |
| 2/abr              | R\$ 446.303,95 | R\$ 212.383,68 | R\$ 433.119,44          | R\$ 1.561.269,60   |
| 3/abr              | R\$ 408.487,16 | R\$ 235.442,65 | R\$ 606.163,95          |                    |
| 1/mai              | R\$ 426.112,78 | R\$ 186.853,60 | R\$ 845.423,13          |                    |
| 2/mai              | R\$ 403.509,71 | R\$ 170.626,55 | R\$ 1.078.306,29        |                    |
| 3/mai              | R\$ 673.946,87 | R\$ 296.423,27 | R\$ 1.455.829,89        |                    |
| 1/jun              | R\$ 395.414,96 | R\$ 174.190,88 | R\$ 1.677.053,97        |                    |
| 2/jun              | R\$ 587.807,22 | R\$ 153.818,29 | R\$ 2.111.042,90        |                    |
| 3/jun              | R\$ 513.553,23 | R\$ 228.125,22 | R\$ 2.396.470,91        | R\$ 140.000,01     |
| <b>Saldo Total</b> |                |                | <b>R\$ 2.536.470,92</b> |                    |

*Sendo assim, resta comprovado que os valores deferidos no mandado de segurança (sem que tenha havido trânsito em julgado), mesmo que não solicitados diretamente, têm reflexo direto nos pedidos de ressarcimento do contribuinte, pois alteram o valor solicitado. Soma-se a este fato, a alteração efetuada na apuração do saldo credor pelo auto de infração— processo administrativo nº 13851.000544/2005-15, que reduz o saldo credor para R\$ 2.202.061,61. Tendo o contribuinte solicitado ressarcimento no montante de R\$ 2.787.138,54, não pode cogitar que os créditos das aquisições não oneradas pelo imposto não refletem no ressarcimento solicitado.*

*Por oportuno, deve-se observar que a legislação de regência impede o ressarcimento (incluindo compensação) de crédito de IPI (saldo credor) que possa ser modificado por decisão judicial ou administrativa. E, inequivocamente, este é o caso do crédito discutido no presente processo, já que não só a decisão judicial, mas também o auto de infração lavrado pelo Fisco em decorrência da utilização de créditos de aquisições não*

*oneradas pelo IPI, alteram o saldo credor final apurado no livro fiscal, alterando o montante a ser ressarcido.*

*(...)*

*Desta forma, valor algum poderia ter sido deferido para o contribuinte antes do trânsito em julgado do processo judicial, ou, da decisão definitiva administrativa referente ao auto de infração, pois somente neste momento é que o crédito se tornará líquido e certo e poderá ser repetido ou utilizado para compensação.*

*Mesmo que a autoridade administrativa tenha entendido de modo diverso e tenha deferido o saldo credor do imposto excluído do valor questionado judicialmente (valor não afetado pela decisão judicial), deveria ter respeitado a reconstituição da escrita fiscal do contribuinte, constante dos autos do lançamento, pela qual, para o período em questão, o saldo credor apurado refere-se ao montante de R\$ 2.202.061,61 (documento de fl. 123), valor inferior, tanto ao solicitado pelo contribuinte, como ao deferido pela administração.*

*Desta forma, entendo que não cabe o deferimento do crédito solicitado pela empresa à fl 1, no montante de R\$ 2.787.138,54.*

*Da mesma forma, também entendo não caber o deferimento da compensação do montante de R\$ 58.712,86 (diferença entre o valor solicitado pela empresa e o deferido pela autoridade administrativa), pelo motivo de este valor estar sub judice, não podendo a Fazenda ressarcir nem compensar estes valores antes do trânsito em julgado da decisão definitiva judicial ou administrativa.*

*Cabe lembrar, que a compensação em referência, como bem observou a autoridade a quo, não foi convertida em declaração de compensação.*

Em relação à questão da homologação tácita, o voto diz apenas que “*cabe lembrar, que a compensação em referência, como bem observou a autoridade a quo, não foi convertido em declaração de compensação*” (fl. 256).

O contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 260/267) sustentando, em síntese, o seguinte:

(a) a falta de competência da DRJ para modificar o critério jurídico fixado pela DRF, pois sua competência estaria restrita aos limites da manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte, destacando que contra uma decisão da DRF que reconhece o direito de crédito não cabe qualquer recurso nem do contribuinte nem do Fisco;

(b) que ocorreu a homologação tácita das compensações, conforme previsto no art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96 (fl. 265); e

(c) no mérito, que “*a recusa no deferimento dos créditos e homologação das compensações com eles realizadas, à guisa de que o total pleiteado inclui parcelas sub judice, suscetíveis de alterá-lo, subtraindo-lhe, por isso, a*

*liquidez e certeza do direito, é sem propósito, a partir que a fiscalização já tenha identificado tais parcelas, mediante revisão nos livros e documentos do contribuinte, excluído-as do montante homologado, como era o caso. É que feito o expurgo, obviamente os créditos remanescentes já não poderão mais ser afetados pelo resultado do processo onde se discute o cabimento ou não dos valores então apartados” (fl. 255; grifos editados),*

(d) que a correta interpretação do art. 20 da IN SRF 600/2005 deve ser, conforme precedente que cita, de que “*A existência de processo administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito tributário de IPI não obsta o deferimento do ressarcimento quando se pode delimitar precisamente a matéria afetada pelo lançamento de ofício, ainda pendente de decisão administrativa definitiva*” (Acórdão nº 09-19481, de 20.05.2008, da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG), e

(e) por fim, que “*Relativamente ao crédito de IPI sobre as aquisições desoneradas (isenções e alíquotas zero), que constituía a matéria específica da Manifestação de Inconformidade, é como a Manifestante frisou em sua peça inicial. Referidos créditos, de fato, não compunham o pedido de ressarcimento, constituindo uma incisão contra as evidências dos fatos a exclusão da quantia de R\$ 58.712,19 do montante a ressarcir. Basta ver, pela planilha ofertada com a manifestação de inconformidade, que os R\$ 2.927.138,54 dos créditos incentivados para amortizar débitos das operações internas, não foram utilizados para compensar débitos, restando à Manifestante os mesmos R\$ 2.927.138,54 de saldo credor, ao passo que o pedido de ressarcimento importou apenas R\$ 2.787.138,54.. De sorte que, mesmo atendido na íntegra o pedido de ressarcimento, ainda remanesceria o crédito de R\$ 140.000,00, mais que suficiente para amparar os R\$ 58.712,19 relativos às aquisições desoneradas, questionados, que, de resto, foram regularizados mediante Declaração de Compensação nº 13857.000431/2005-60 protocolada em 28/07/2005 (Doc. 1), demonstrativo anexo (Doc. 2). Há, portanto, em resumo, improcedência da glosa dos R\$ 58.712,19, por não incluído no pedido de ressarcimento, (...)” (fls. 266/267; grifos editados).*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ivan Allegretti, Relator.

O recurso é tempestivo (fls. 259 e 260), motivo pelo qual dele conheço.

### **a) A impossibilidade de agravamento da situação do contribuinte pelo julgamento da DRJ.**

A propósito dos limites da discussão administrativa, comentam Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez Lopez que “*para a solução do litígio tributário, deve*

*o julgador delimitar, claramente, a controvérsia posta à sua apreciação, restringindo sua atuação apenas a um território contextualmente demarcado. Esses limites são fixados, por um lado, pela pretensão do Fisco e, por outro, pela resistência do contribuinte, expressos respectivamente pelo ato de lançamento e pela impugnação*” (in Processo Administrativo Fiscal Comentado, Ed. Dialética, 2ª ed., São Paulo, 2004, pág. 265).

Os mesmo Autores, em nota de rodapé para o trecho acima transcrito, esclarecem que “*O mesmo se aplica aos processos administrativos originados de pretensão do contribuinte, como no caso de pedido de restituição, compensação, ressarcimento. Nestas hipóteses, o limite da lide é definido pela decisão denegatória do Delegado ou Inspetor da Receita Federal ao pedido e à manifestação de inconformidade do contribuinte contra essa decisão*” (in Processo Administrativo Fiscal Comentado, Ed. Dialética, 2ª ed., São Paulo, 2004, págs. 265, nota 278)

Como visto, as balizas do contencioso administrativo são dadas pelo ato da Autoridade Fiscal e pela petição de defesa apresentada pelo contribuinte.

A questão do agravamento da situação do contribuinte, pelo julgamento da DRJ, é matéria amadurecida no que se refere ao julgamento dos lançamentos fiscais.

A propósito do agravamento, vale conferir o seguinte trecho da lição de Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez Lopez:

*“A jurisprudência administrativa, mesmo antes da alteração introduzida pela Lei nº 8.748/93, já admitia que a autoridade julgadora, então Delegado da Receita Federal, pudesse inovar o feito, quer quanto aos fundamentos quer quanto às provas desde que oferecesse nova oportunidade ao contribuinte de impugnar o lançamento. Todavia, com o advento das delegacias especializadas de julgamento e a conseqüente separação das competências para efetuar lançamentos e para apreciar recursos administrativos fiscais, tal jurisprudência restou superada. Pacificou-se então, o entendimento de que a Delegacia da Receita de Julgamento não tem competência para realizar o ato de lançamento.*”

*Esse novo posicionamento decorre, sobretudo, do exame do artigo 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, com a nova redação que lhe deu a Lei nº 8.748/93 que determinava a lavratura de auto de infração ou emissão de notificação de lançamento para agravamento da exigência inicial. Extinguiu-se a partir daí, a permissão de agravamento do lançamento no bojo da própria decisão que agravar a exigência inicial.*

*Assim, constatadas pela autoridade julgadora inexatidões na verificação do fato gerador, relacionadas com o mesmo ilícito descrito no lançamento original, o saneamento do processo fiscal será promovido pela feitura de auto de infração complementar. (...)*

*Em Princípio, o auto de infração complementar e seus anexos são parte integrante do auto de infração original, eis que não caracteriza uma renovação do lançamento ou um novo lançamento, mas um elemento integrativo e aditivo daquele. Excetuam-se apenas as situações em que o lançamento original é integralmente anulado pelo auto complementar, substituindo-o*



*integralmente. Isto é possível em razão de a norma geral (CTN, art. 149), ao conceder a autorização para Administração rever seus atos, outorgou implicitamente, por consequência lógica, a competência para anulá-los.*

*Esta competência, contudo, encontra limites tanto sob o aspecto temporal quanto de mérito. A revisão do lançamento pelo Fisco só poderá ser feita dentro do prazo decadencial do direito de lançar e não pode ser efetuada em decorrência de eventual mudança nos critérios jurídicos adotados (CTN, art 146).*

*(in Processo Administrativo Fiscal Comentado, Ed. Dialética, 2ª ed., São Paulo, 2004, págs. 229/230)*

A reflexão acima, como se percebe, refere-se aos casos de lançamento, deixando claro que na atual estrutura e especialização do contencioso administrativo fiscal não subsiste competência para a Delegacia de Julgamento fazer as vezes - tomando para si uma competência que é atribuída especificamente, sendo portanto própria - de uma Delegacia da Receita Federal.

Isto redundaria nas mesmas implicações tanto para o lançamento quanto para a restituição: a competência da DRJ limita-se ao julgamento, isto é, à apreciação dos fundamentos de defesa apresentados pelo contribuinte, podendo, quando muito, anular a decisão em razão de alguma ilegalidade ou recomendar à Autoridade Fiscal alguma complementação.

Embora integre a Administração Tributária em seu sentido largo, a competência da DRJ é de julgamento, competindo-lhe, pois, a análise das defesas apresentadas pelos contribuintes. Está dentro de suas possibilidades a revisão da legalidade dos atos administrativos impugnados pelo contribuinte, mas não pode tomar o lugar da própria Autoridade Fiscal, refazendo a deliberação administrativa por meio da revisão de seus critérios, refazendo o trabalho da autoridade competente.

Neste caso, como visto no relatório, a DRF proferiu decisão reconhecendo em parte o direito de crédito do contribuinte e, no limite deste valor, homologando as compensações.

Ocorreu que a DRJ, no julgamento da manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte, resolveu recusar integralmente o direito de crédito do contribuinte por meio da completa revisão dos critérios e fundamentos da decisão proferida pela DRF.

Aliás, nem mesmo exatamente se poderia falar em revisão dos critérios, mas de verdadeira inovação de critérios, pois a DRJ concluiu por “*indeferir a solicitação, observando que nenhum crédito deveria ter sido deferido ao contribuinte, em respeito ao artigo 20, da IN nº 600, de 2005*” (fl. 256).

Assiste razão à irrisignação do recorrente em alegar a incompetência da DRJ para modificar a decisão da DRF, pois a DRJ teria de se limitar à apreciação da manifestação de inconformidade, acolhendo-a ou rejeitando-a, não podendo se imiscuir na revisão dos fundamentos da decisão da DRF.

Falece à Autoridade Julgadora qualquer competência no sentido de pretender agravar a situação do cotnribuinte, por meio da revisão dos fundamentos adotados pelo Auditor Fiscal competente para promover o lançamento ou determinar o direito de crédito na restituição ou compensação.

Entendo, por isso, que deve ser restabelecido o entendimento da decisão proferida pela DRF, porquanto não poderia ser agravada pela DRJ.

**b) A aplicação do art. 20 da IN SRF 600/2005 e o direito de crédito do contribuinte.**

O art. 25 da IN SRF 900, de 30 de dezembro de 2008, em vigência, tem a mesma redação do art. 20 da IN SRF 600, de 28 de dezembro de 2005, e, antes ainda, do art. 19 da IN SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002:

*Art. 25. É vedado o ressarcimento a estabelecimento pertencente a pessoa jurídica com processo judicial ou com processo administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito do IPI cuja decisão definitiva, judicial ou administrativa, possa alterar o valor a ser ressarcido.*

A ementa do acórdão recorrido, proferido pela DRJ, apenas repete esse mesmo texto.

Nesta mesma toada, o trecho final do voto condutor do acórdão concluiu categoricamente por “*indeferir a solicitação, observando que nenhum crédito deveria ter sido deferido ao contribuinte, em respeito ao artigo 20, da IN nº 600, de 2005*” (fl. 256).

Não deve prevalecer a interpretação dada pela DRJ ao dispositivo em questão.

O impedimento ao ressarcimento, decorrente da aplicação desta norma, não depende apenas da existência, por si mesma, de uma discussão administrativa ou judicial a respeito do IPI. Mas de aferir se tal discussão pode alterar o valor do qual se pretende o ressarcimento.

**Ou seja, a discussão que impede a restituição é aquela que pode implicar concretamente na não existência do crédito pleiteado.**

Se existe discussão judicial e administrativa que pode acarretar a não existência do crédito que se pretende restituir, então não pode haver a restituição ou aproveitamento enquanto não houver o desfecho da disucssão.

Mas se existe uma parte crédito que não pode ser afetada pela discussão em andamento, então, desde que seja possível delimitar este valor, segregando a parcela que corre o risco de deixar de existir em razão das discussões, deve-se reconhecer o direito de ressarcimento deste saldo resultante dos créditos que se poderiam dizer “incontroversos”.

Se a decisão da DRF se encontra baseada em um levantamento no qual se levou isto em consideração, ou seja, que promoveu a reconstituição da escrita fiscal justamente para definir os créditos que ficariam à salvo da discussão judicial, não haveria que se aplicar o óbice do art. 25 da IN SRF 900/2008, tal como fez a DRJ.

**c) O valor do crédito pleiteado.**

O recorrente alega que os valores dos créditos pertinentes às aquisições de insumos sujeitos à isenção e à alíquota zero não reduziriam o valor que pleiteou, pois não teriam sido considerados quando pleiteou o seu direito de crédito e que, por isso, deveria ser reformada a decisão da DRF no ponto em que lhe negou parte do crédito pleiteado.

Ora, a glosa foi realizada pela DRF porque, na reconstituição da escrita fiscal, identificou tais valores como pertinentes a insumos sujeitos à isenção e à alíquota zero – que estavam sob discussão judicial –, e o contribuinte não provou de qualquer maneira que tais valores de fato não corresponderiam a esta espécie de insumo.

Percebe-se que o contribuinte busca uma via alternativa de argumentação, tentando convencer por meio de uma planilha que a consideração dos seus valores globais de apuração, considerados os créditos incentivados, resultariam numa diferença de R\$ 140 mil, *“de sorte que, mesmo atendido na íntegra o pedido de ressarcimento, ainda remanesceria o crédito de R\$ 140.000,00, mais que suficiente para amparar os R\$ 58.712,19 relativos às aquisições desoneradas”* (fls. 266/267).

A toda evidência, o contribuinte não demonstra pontualmente que a glosa esteja errada, mas na verdade reconhece-a, pretendendo, isso sim, uma revisão global do trabalho da fiscalização, em termos genéricos e mediante a consideração de outros créditos.

Deve, por isso, ser mantida a glosa parcial determinada na decisão da DRF, pela falta de demonstração e de impugnação específica capaz de demonstrar o erro da glosa efetuada.

#### **c) A homologação tácita.**

Sendo restabelecida a decisão da DRF, e na medida em que o direito creditório reconhecido é suficiente para honrar as compensações apresentadas, resta prejudicada a análise da alegação de ocorrência da homologação tácita.

#### **d) Conclusão**

Por tais razões, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso do contribuinte para reformar a decisão da DRJ e restabelecer o despacho decisório da DRF.

Ivan Allegretti