



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

**Processo nº** 14774.000113/2009-13

**Recurso nº** Voluntário

**Acórdão nº** 3302-005.315 – 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária

**Sessão de** 21 de março de 2018

**Matéria** IPI - RESSARCIMENTO/COMPESAÇÃO

**Recorrente** DIAGEO BRASIL LTDA.

**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

GLOSA DE CRÉDITOS DO IPI. INEXISTÊNCIA DE PRAZO DECADENCIAL. APLICAÇÃO DOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

Os prazos decadenciais previstos nos artigos 150, §4º e 173 do CTN aplicam-se somente ao direito de constituir o crédito tributário e não ao direito de glosar o crédito do IPI escriturado, para o qual não existe determinação legal a respeito da matéria.

PEDIDO RESSARCIMENTO CUMULADO COM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE SALDO CREDOR NO FINAL DO TRIMESTRE CALENDÁRIO. HOMOLOGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de homologação as compensações declaradas pelo contribuinte se comprovado nos autos que, no final trimestre calendário, não havia saldo credor do IPI passível de ressarcimento ou compensação.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Raphael Madeira Abad, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior e José Renato Pereira de Deus.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório integrante da Resolução nº 3302-000.466, de 11 de dezembro de 2014, que segue transscrito:

*Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI no montante de R\$ 4.393.597,14, referente ao terceiro trimestre de 2004. Em virtude dos pedidos de ressarcimento apresentados, foi realizada fiscalização no estabelecimento tendo sido localizadas irregularidades que culminaram na reescrita dos livros contábeis.*

*Por retratar a realidade dos fatos, peço vênia a meus pares para reproduzir o relatório constante da decisão de primeira instância administrativa, a saber:*

*“Do Processo Administrativo*

*A empresa transmitiu, em 12/11/2004, o Pedido de Ressarcimento (PER/DCOMP nº 06489.44712.081204.1.7.019009) do saldo credor acumulado do IPI, no 3º Trimestre/2004, à Receita Federal do Brasil, no valor de R\$ 4.393.597,14 (Quatro milhões, trezentos e noventa e três mil, quinhentos e noventa e sete reais e catorze centavos), conforme fl. 02.*

*Para fins de análise do referido PER/DCOMP, foi formalizado o processo administrativo MF nº 14774.000113/2009-13.*

*A partir do início da fiscalização, a empresa foi devidamente intimada a apresentar documentos, consoante Termos de Intimação, às fl. 170/175, 176, 177, 178, 179 a 180, 181, 277 a 280, além do Termo de Reintimação, de fl. 168/169.*

*Ressalte-se que o PER/DCOMP em questão se refere a supostos créditos de IPI de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens empregados, no período do 3º Trimestre/2004, na industrialização promovida pelo estabelecimento.*

*Às fl. 436/457, encontra-se Termo de Informação Fiscal elaborado pela Auditoria Fiscal, onde responsáveis pelos exames expõem os fatos e o direito aplicável à espécie e informam, em minúcias, aspectos relativos à análise efetuada. Destaco o que entendo como relevante ao exame de mérito, a ser apresentado, em nosso decisório.*

*Em seu relato, a Fiscalização, de forma criteriosa, destacou pontos (itens) relacionados com a análise efetuada, que subsidiaram a conclusão final, quais sejam:*

*- créditos do IPI; créditos resarcíveis de IPI; créditos não resarcíveis de IPI; reclassificação de créditos; débitos de IPI; apuração do saldo credor resarcível; verificação dos saldos*

*credores após o trimestre; e demonstrativo dos totais solicitado e reconhecido do PER/DCOMP.*

*Em tais tópicos (itens), as Autoridades responsáveis pela análise do Pedido de Ressarcimento detalham e discriminam a forma como chegaram aos valores finais, identificando as razões orientadoras no sentido de subsidiar a Autoridade Administrativa competente a proferir Despacho Decisório sobre o alegado direito creditório de Contribuinte.*

*Tudo devidamente explicitado, ao final, em Demonstrativo, de fl. 435, dos autos.*

*Em conclusão, as referidas Autoridades Fiscais sugeriram o indeferimento total do PER/DCOMP, com a consequente não homologação das Declarações de Compensação apresentadas pelo contribuinte, submetendo suas considerações à instância superior.*

#### *Do Despacho Decisório*

*A partir da análise efetuada pelos Auditores Fiscais, relatadas anteriormente, concordando com os fundamentos expostos no Termo de Informação Fiscal, parte integrante dos autos, a DRF/REC, por meio de Despacho Decisório, indeferiu o Pedido de Ressarcimento, em questão, ante o **reconhecimento da inexistência de créditos por parte da Interessada, com a consequente não homologação das compensações objeto do presente processo administrativo.***

#### *Da Manifestação de Inconformidade*

*Inconformada com a decisão administrativa, de cujo teor foi cientificada em 17/09/2009, fl 461, a Requerente apresentou, em 16/10/2009, a Manifestação de Inconformidade, de fl. 463/805, onde apresenta, em síntese, as seguintes razões de discordância:*

*1) começa por destacar seu ramo de atividade, ressaltando que, até hoje, promove a comercialização de bebidas alcoólicas, diretamente importadas ou importadas por outros estabelecimentos de sua titularidade e recebidas em transferência, e fabricadas por terceiros mediante a remessa de insumos, sob sua encomenda ou sob a encomenda de outros estabelecimentos de sua titularidade, sendo, portanto, regular contribuinte do IPI;*

*2) em razão de ter gerado saldos credores de IPI, passou a utilizar esses créditos para compensação com seus próprios débitos de tributos federais, transmitindo os competentes Pedidos de Ressarcimento de IPI/Declarações de Compensação PERD/COMP;*

*3) em procedimento fiscal instaurado, em fevereiro de 2009, a fiscalização federal considerou que o estabelecimento praticou infrações relativas ao crédito e ao pagamento do IPI, desde 2004 a maio de 2008, sendo, em consequência, lavrado, em julho de 2009, AI de nº “10480.721782/2009-59”. Não concorda com o entendimento da fiscalização no sentido da inexistência de qualquer direito a ressarcimento no tocante ao 3º trimestre de 2004;*

4) afirma a Manifestante que os créditos de IPI lançados, além de legítimos, são passíveis de resarcimento. Os débitos de IPI exigidos no auto de infração, de que decorre o PAF no 10480.721782/2009-69, os quais resultaram na inexistência de saldos credores seriam indevidos;

5) Salienta que os débitos de tributos federais objeto das compensações não homologadas em decorrência do não reconhecimento do direito creditório encontram-se, desde já, com a exigibilidade suspensa, diante da apresentação da Manifestação de Inconformidade;

6) salienta que o julgamento da presente Manifestação de Inconformidade deve ser sobreposto até o encerramento da discussão administrativa em curso no PAF nº 10480.721782/2009-69, processo originário. O julgamento acerca do mérito da existência ou não de saldo credor do IPI no 3º Trimestre/2004, a ser realizado nos presentes autos dependerá, por óbvio, do quanto for decidido no PAF nº 10480.721782/2009-69:

7) arguiu preliminar de decadência parcial, alegando que foi científica da lavratura do AI que decorre o PAF nº 10480.721782/2009-69, em 03/08/2009, ou seja, cinco anos após a verificação dos respectivos fatos geradores ocorridos no período de janeiro até 03/08/2004; 8) realiza operações de industrialização sob encomenda, na condição de encomendante, com estabelecimento de terceiros;

9) não pode prevalecer a reclassificação de créditos de IPI promovida pela fiscalização, uma vez que a qualificação como créditos com direito a resarcimento foi expressamente reconhecida pela RFB, na Solução de Consulta no 57/2002;

10) não concorda com a reclassificação de crédito de IPI relacionado com a aquisição de produtos que seria relacionado com material de embalagem (insumos). Também afirma que nenhum dos motivos externados pela Autoridade Fiscal no sentido da glosa de créditos seria a ela aplicáveis;

11) passa a rebater conclusões do Fisco no sentido das operações envolvendo as bebidas Vodka Smirnoff e Uísque Bell's, que se submetem à sistemática da Lei 7.798/89 (classe de valor do IPI). Afirma não ter adotado classes de valores de IPI inferiores àquelas legalmente impostas para os referidos produtos. Afirma ter comprovado a total improcedência desses pretensos débitos de IPI, nos autos do processo 10480.721782/2009-59.

*Reproduz as alegações defensórias externadas no mencionado processo.”*

*Após analisar as razões de inconformidade, a 6ª Turma da DRJ/REC proferiu o acórdão 1136.621 (fls.821/828), que restou da seguinte forma ementado:*

**“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004*

**SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.**

*A suspensão da exigibilidade dos débitos oriundos das compensações não-homologadas decorre automaticamente da interposição de manifestação de inconformidade tempestiva, não*

*cabendo, portanto, qualquer manifestação por parte do Órgão Julgador Administrativo.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004*

**PROCESSO ADMINISTRATIVO. CONEXÃO.**

*Apenas questões que tratam de pleitos individualizados, formulados pela requerente, ensejam análises igualmente individualizadas e distintas por parte do órgão julgador competente. Constatada a conexão entre processos, sendo julgado o processo principal, desnecessária a análise de questões nos autos do outro processo, quando já superadas nos autos do dito principal.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido.” – destacamos.*

*Em resumo, a decisão de primeira instância administrativa reconheceu que as principais matérias em discussão nos presentes autos foram tratadas nos autos do processo administrativo no 10480.721782/2009-69, razão pela qual no presente caso a turma de julgamento apenas apreciou a questão referente à conexão e suspensão do julgamento. Diz a mencionada decisão:*

*“No presente procedimento fiscal, a DRF/REC indeferiu o pedido de ressarcimento de IPI, do 3º trimestre/2004, por não existir créditos favoráveis à Interessada, considerando, portanto, não homologadas as compensações realizadas, por indevidas. Tudo em consonância com a legislação que rege o tema, devidamente fundamentado nos Termos e Relatórios integrantes dos autos.*

*Registre-se que as glosas dos créditos efetivadas pela fiscalização, no procedimento fiscal que resultou na lavratura do AI 10480.721782/2009-69, foram confirmadas quando do julgamento do citado PAF, não restando outra alternativa senão concordar com o conteúdo do Despacho Decisório (DRF/REC), que indeferiu o Pedido de Ressarcimento, com a consequente não homologação das compensações objeto do presente processo administrativo.” – destacamos.*

*Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 838/885), por meio do qual reiterou suas razões de inconformidade, reiterando o pedido de conexão deste processo ao 10480.721782/2009-69.*

Sob o argumento de que o julgamento do mérito do presente processo estava vinculado ao julgamento do mérito do processo nº 10480.721782/2009-69, por meio da referida Resolução, este Colegiado converteu o julgamento em diligência, para requerer prioridade no julgamento do recurso especial interposto no âmbito do citado processo e, após tal julgamento, a decisão proferida fosse anexada aos presentes autos, para o julgamento definitivo do presente recurso voluntário.

Em cumprimento ao determinado na citada diligência, foram colacionados aos autos os despachos de admissibilidade e reexame de admissibilidade do recurso especial (fls. 915/918), em que, de forma definitiva, foi negado seguimento ao referido recurso especial.

Em 22/6/2015, a recorrente foi cientificada do resultado da diligência, mas não se manifestou a respeito. Com a conclusão da diligência, os autos retornaram a este Conselho para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso foi apresentado tempestivamente, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Não há controvérsia quanto ao fato de que o julgamento do mérito do presente processo estava vinculado ao que decidido no julgamento do mérito do processo nº 10480.721782/2009-69.

Nesse sentido, o voto condutor do julgado recorrido, expressamente, asseverou que todas as questões trazidas aos presentes autos, que foram objeto de análise no mencionado processo, não foram analisadas no referido julgamento, a saber, as questões sobre preliminar de decadência, glosas de créditos efetivadas pela fiscalização (insumos não considerados como MP, ME ou PI), eventual direito a créditos relacionados com as suas operações (por encomenda), não adoção de classes de valores de IPI inferiores àquelas legalmente impostas, além da reclassificação de créditos por parte da fiscalização. De outra parte, foram enfrentados no citado julgamento apenas os pontos da lide relativos a: “solução de consulta, pedido de sobrerestamento do presente PAF e pedido de suspensão de exigibilidade.”

Da mesma forma, no recurso em apreço, a recorrente também confirmou que o julgamento do mérito da existência ou não de saldo credor do IPI no 3º trimestre de 2004 dependia do quanto decidido no âmbito citado processo. Para que não reste dúvida, transcreve-se o seguinte excerto extraído do citado recurso:

*Em outras palavras, dúvidas não restam que o julgamento acerca do mérito da existência ou não de saldo credor do IPI no 3º Trimestre/2004 a ser realizado nos presentes autos, dependerá do quanto for decidido no PAF nº 10480.721782/2009-69, se apresentando, nesse contexto, a necessidade de sobrerestamento dos presentes autos até que ocorra o julgamento do referido processo, em última instância administrativa. (grifos do original)*

Acontece que, em razão da intempestividade, o recurso voluntário interposto no âmbito citado processo não foi conhecido, conforme explicitado nos enunciados da ementa do Acórdão nº 3403-002.141, de 25 de abril de 2013, que seguem transcritos:

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 01/01/2004 a 31/05/2008*

---

*RECURSO VOLUNTÁRIO. PRAZO. NOTIFICAÇÃO. CAIXA POSTAL. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO ELETRÔNICO. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. ART. 23, III, § 2º, III, § 4º, II, E § 5º, DO PAF.*

*Quando o contribuinte adere à Caixa Postal, pelo Módulo e-CAC do site da Receita Federal, seu domicílio tributário passa a ser o endereço eletrônico, de modo que a notificação passa a acontecer na forma do art. 23, III, do Decreto nº 70.235/72.*

*Depois de disponibilizada na Caixa Postal, a notificação considera-se realizada 15 dias depois, caso o contribuinte não a acesse antes. É indiferente, no entanto, o fato de o contribuinte ter acessado a Caixa Postal depois de esgotado este prazo ou ter dado ciência pessoal ou tomado ciência por outra forma.*

*Esgotado o prazo de 15 dias para tomar conhecimento, começou o prazo de 30 dias para a interposição de recurso voluntário. O recurso interposto depois desta data é intempestivo.*

*Recurso voluntário não conhecido.*

Essa decisão tornou-se definitiva na esfera administrativa, após rejeição dos embargos de declaração do contribuinte e a não admissibilidade do recurso especial por ele interposto.

Diante dessa circunstância, todas as questões suscitadas na peça impugnatória e reiteradas no presente recurso voluntário, incluindo as meritórias analisadas no voto condutor do acórdão de primeiro grau prolatado no processo nº 10480.721782/2009-69, serão todas elas apreciadas a seguir.

No presente recurso, a interessada suscitou os seguintes pontos: 1º) impossibilidade de ressarcimento de créditos do IPI incidente sobre o retorno de produtos industrializados por encomenda; 2º) decadência do direito da glosar créditos do IPI e exigir valores desse imposto em relação ao pedidos de ressarcimento de saldo credor do IPI do 3º trimestre de 2004; 3º) improcedência do auto infração, lavrado em 3/8/2009, integrante do processo nº 10480.721782/2009-69; e 4º) equívoco do acordo recorrido ao não reconhecer a necessidade de sobremento do julgamento deste processo até que ocorra o julgamento do processo nº 10480.721782/2009-69.

O terceiro e quarto ponto não serão aqui analisados. O terceiro por se tratar de matéria estranha aos presentes autos, que trata de ressarcimento de créditos do IPI do 3º trimestre de 2004 mediante compensação, e que foi objeto de decisão definitiva na esfera administrativa, conforme anteriormente informado. O quarto por se tratar de matéria superada, ante a decisão definitiva prolatada no citado processo.

Assim, resta a ser analisado apenas os 1º e 2º pontos da controvérsia suscitados no recurso voluntário. E dada a característica de matéria prejudicial de mérito, inicia-se pela apreciação da alegada decadência.

### **Da decadência do direito da glosar créditos escriturais do IPI**

No presente recurso, a recorrente alegou que não era admissível a manutenção de qualquer exigência de IPI relacionada aos meses de fevereiro, março, abril, maio, junho e julho de 2004 e em relação às saídas de produtos realizadas nos dias 1, 2 e 3 de agosto de 2004 e tampouco que tais exigências produzissem “quaisquer efeitos na determinação dos saldos credores ao final do 3º trimestre de 2004, posto que tais períodos encontram-se fulminados pela decadência”, uma vez que fora científica da lavratura do auto de infração no dia 3/8/2009, ou seja, “cinco anos após a verificação dos respectivos fatos geradores ocorridos no período de janeiro até 03/08/2004.”

Inicialmente, cabe esclarecer que, por se tratar de matéria estranha aos presentes autos, obviamente, a análise da decadência do direito de lançar revela-se totalmente despicienda para deslinde da presente lide.

Pela mesma razão, aqui também não cabe a análise da decadência do ajuste realizado no 1º decêndio de julho de 2004, lançado na coluna total de “Débitos Apurados pela Fiscalização” do “DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS E DÉBITOS (RESSARCIMENTO DEIPI) DO 3º TRIMESTRE/2004 (fl. 436), que, segundo o item VII do Termo de Informação Fiscal (fls. 451/453), corresponde aos valores dos débitos apurados (deduzido dos créditos apurados) no período do 2º decêndio de fevereiro de 2004 até o 1º decêndio de julho de 2004, no total de R\$ 3.892.681,16, uma vez que tais valores foram lançados no Auto de Infração encartado no citado processo nº 10480.721782/2009-69 (fls. 292/361). Tais valores encontram-se discriminados no Demonstrativo de Reconstituição de Escrita Fiscal (fls. 362/368).

Além disso, com base no “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO SALDO CREDOR RESSARCÍVEL DO 3º TRIMESTRE/2004” (fl. 437), verifica-se que o referido ajuste foi feito com o evidente propósito de demonstrar que, em vez de saldo credor de período anterior, no valor de R\$ 1.711.117,15, a recorrente tinha, de fato, saldo devedor de período anterior, no valor de R\$ 1.762.817,59. Portanto, no caso, o que fez fiscalização foi apenas a verificação e a demonstração de que não existia o valor do saldo credor informado pela recorrente. E em relação a esse procedimento de verificação ou apuração de créditos passível ou não de ressarcimento, inequivocamente, não há na legislação tributária federal qualquer preceito normativo que estabeleça o prazo decadencial. Diferentemente do que ocorre com a atividade de lançamento ou de constituição de crédito tributário.

No caso, revela-se oportuno esclarecer que os presentes autos tratam da análise do Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) nº 06489.44712.081204.1.7.01-9009, em que pleiteado suposto saldo credor acumulado do IPI no final do 3º trimestre de 2004, no valor total de R\$ 4.393.597,14, o qual foi quase integralmente utilizado nas compensações dos débitos, no valor total de R\$ 4.393.420,23, declarados nas Declarações de Compensação (DComp) de nºs: 0648944712.081204.1.7.01-9009, 2371739116.181104.1.3.01-5043, 02265.47983.081204.1.7.01-0304, 24628.72219.081204.1.7.01-9700; 19435.19741.081204.1.3.01-0982, 30827.78013.101204.1.3.01-4008 e 1322537590.151204.13.01-8483.

Nesse contexto, sabe-se que não há legislação tributária federal a fixação de prazo para análise de pedido de ressarcimento ou de restituição de tributos. Somente em relação a compensação declarada foi fixado o prazo de 5 (cinco) anos, contado a entrega da Declaração de Compensação (DComp) para homologação da compensação declarada que, no presente caso, nos termos do art. 74<sup>1</sup>, § 5º, do Lei 9.430/1996, com redação da pela Lei

<sup>1</sup> "Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

10.833/2003. E no caso vertente, tal prazo foi plenamente obedecido, haja vista que a DComp mais antiga foi entregue em 8/12/2004 e a recorrente foi cientificada do Despacho Decisório (fls. 462/463) não homologatório das compensações no dia 17/9/2009 (fls. 522/524). Logo, não houve homologação tácita das compensações declaradas, por inexistência do crédito informado. Este foi o objetivo principal do procedimento fiscal que resultou na elaboração da Informação Fiscal de 439/461 e no correspondente Despacho Decisório de fls. 462/463.

Em relação a decadência do direito de verificar ou apurar a legitimidade dos créditos pleiteados pelos contribuinte ou, em outras palavras, em relação à decadência do direito de glosar créditos indevidos ou não existentes também não há prazo estabelecido na legislação tributária federal.

No caso, o que a recorrente pleiteia é a extensão da regra sobre a decadência do direito de constituir o crédito tributário, prevista para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, fixada no art. 150, § 4º, do CTN, também para o direito de a fiscalização proceder a apuração ou glosa de créditos escriturais do IPI, o que não encontra respaldo no ordenamento jurídico do País, por falta de previsão legal nesse sentido. A fixação de prazo de decadência ou prescrição, sabidamente, é matéria de lei, logo, sem lei que estabeleça o prazo de decadência para o procedimento de apuração ou glosa de créditos não pode o intérprete substituir a função indelegável do Poder Legislativo sobre o assunto.

A análise da matéria não é nova neste Colegiado. Com efeito, na Sessão de 24 de agosto de 2016, no julgamento dos embargos de declaração interpostos nos autos do processo nº 16095.720120/2013-88, por meio Acórdão nº 3302-003.346, com base no primoroso voto do nobre Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, este Colegiado decidiu, por unanimidade, que os “prazos decadenciais previstos nos artigos 150, § 4º e 173 do CTN se referem ao direito de constituir o crédito tributário e não de glosar o crédito de IPI escriturado”. O enunciado das ementas do referido julgado ficaram assim redigidas:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/05/2008 a 31/05/2008,  
01/06/2008 a 30/06/2008, 01/09/2008 a 30/09/2008*

*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXISTÊNCIA DE  
OMISSÃO.*

*Devem ser acolhidos os embargos de declaração quando se constata a existência de omissão do colegiado em ponto sobre o qual deveria pronunciar.*

*DECADÊNCIA. GLOSA DE CRÉDITOS DE IPI.  
INAPLICABILIDADE DOS ARTIGOS 150, §4º E 173 DO  
CTN.*

[...]

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)“

*Os prazos decadenciais previstos nos artigos 150, §4º e 173 do CTN se referem ao direito de constituir o crédito tributário e não de glosar o crédito de IPI escriturado.*

*Embargos acolhidos em parte.*

*Crédito Tributário Mantido em parte.*

E por refletir o entendimento deste Conselheiro, com respaldo no art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999, aqui adota-se como razão de decidir os mesmos fundamentos exarados no voto condutor do referido julgado da lavra do i. Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, cujos excertos pertinentes sequem transcritos:

*Relativamente ao prazo decadencial para a constituição de crédito tributário, a matéria encontra-se pacificada no STJ, com o julgamento do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática prevista no artigo 543-C do CPC (recursos repetitivos), cuja decisão definitiva deve ser reproduzida nos julgamentos deste Conselho, por força da aplicação do artigo 62-A do Anexo II do RICARF.*

*Nos termos do julgamento do REsp 973.733/SC, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário dos tributos sujeitos a pagamento antecipado (lançamento por homologação) rege-se pelo art. 150, §4º do CTN, quando ocorre pagamento antecipado, ainda que inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em dolo, fraude ou simulação. Inexistindo pagamento ou ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o prazo passa a ser regido pelo art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), ou seu parágrafo único, se verificada a existência de medidas preparatórias indispensáveis ao lançamento.*

*Assim, a tese defendida pela recorrente de que a homologação do pagamento se refere à atividade exercida não encontra guarida no Superior Tribunal de Justiça. Entretanto, razão assiste à recorrente quanto à equiparação a pagamento homologável da dedução dos débitos escriturados com créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher, nos termos do artigo 124 do RIPI/2002, vigente à época dos fatos:*

*Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).*

*Parágrafo único. Considera-se pagamento:*

*I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;*

*II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.*

*Neste sentido, cita-se Acórdão nº 3403003.172, proferido pela Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento:*

***DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. SALDO CREDOR***

*A dedução dos débitos, no período de apuração do IPI, dos créditos admitidos, de que resulta saldo credor equivale a pagamento e é hábil para deslocar a contagem do prazo decadencial para a regra do § 4º do art. 150 do CTN.*

*Embora correta, esta tese defendida pela recorrente não se aplica ao caso presente, pois os prazos decadenciais previstos nos artigos 150, § 4º e 173 do CTN se referem ao direito de constituir o crédito tributário e não de glosar o crédito escriturado. A glosa repercute na apuração do IPI quando o contribuinte o utiliza para dedução de débitos, gerando saldos devedores de IPI, estes sim sujeitos ao prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.*

Pelos mesmos fundamentos apresentados no voto transscrito, este Relator também entende que o regramento sobre a decadência, em especial, os prazos decadenciais previstos tanto no art. 150, § 4º, quanto no art. 173, ambos do CTN, aplica-se apenas ao direito de constituir o crédito tributário, mediante lançamento, mas não se aplica ao direito de glosar créditos escriturais do IPI, por se tratar de situação distinta não alcançada pelos citados preceitos legais.

Com base nessas considerações e por falta de previsão legal, resta demonstrado que não existe a alegada decadência suscitada pela recorrente, em decorrência, deve ser mantido incólume o procedimento fiscal de apuração do valor crédito pleiteado.

**Da reclassificação dos créditos não passíveis de ressarcimento**

Previamente, é pertinente esclarecer que os créditos não passíveis ressarcimento não se confundem com os créditos indevidos. Estes últimos são crédito ilegítimos, por conseguinte, não devem ser registrados na escrita fiscal do contribuinte, porém, se registrados estarão sujeito a glosa por parte da fiscalização.

Já os créditos não passíveis de ressarcimento são créditos legítimos, porém, para eles não há previsão legal de ressarcimento em espécie ou mediante compensação. Esse tipo de crédito pode ser mantido na escrita fiscal do contribuinte, para dedução com os débitos do imposto apurados no próprio período de apuração e nos períodos de apuração posteriores. Além disso, se objeto de pedido de ressarcimento, certamente, o pleito será indeferido, por falta de previsão legal.

De acordo com o item VI da Termo de Informação Fiscal (fls. 448/450), apurou a fiscalização que os produtos que retornaram da industrialização por encomenda não foram utilizados pela recorrente no seu processo industrial como matéria prima, produto intermediário e material de embalagem. Tais produtos ingressaram no estabelecimento da recorrente já prontos para serem vendidos e consumidos pelo comprador final. Dada essa condição, entendeu a fiscalização que as notas fiscais relativas a essas operações de aquisição (com créditos expressivos de IPI) não eram passíveis de ressarcimento. E diante dessa

constatação, tais créditos foram reclassificados da condição de créditos resarcíveis para créditos não resarcíveis ou passíveis de resarcimento na “(Planilha 01) Demonstrativo das Notas Fiscais de Entradas com RECLASSIFICAÇÃO DE CRÉDITOS - de Ressarcíveis para Não Ressarcíveis do 3º Trimestre/2004” (fls. 413/421), cujo valor total dos créditos reclassificados, apurados no 3º trimestre de 2004, foi de R\$ 5.343.554,40.

Esse valor, discriminado por decêndio do 3º trimestre de 2004, encontra-se replicado nas colunas “D”, “H” e “I” do “DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS E DÉBITOS (RESSARCIMENTO DEIPI) DO 3º TRIMESTRE/2004 (fl. 436).

De outra parte, no recurso em apreço, a recorrente alegou que tais créditos, no valor de R\$ 5.343.554,40, eram passíveis de resarcimento, uma vez que assegurado pelo art. 4º, II, § 1º, da Lei 7.798/1989, com redação dada pela Medida Provisória 2.158-35/2001, e autorizado pela Solução de Consulta SRRF/8ª RF/Disit nº 57, de 12 de abril de 2002 (Processo nº 13804.001083/2001-30), em que a matriz da recorrente figurou como consulente. O referido preceito legal tem a seguinte redação, *in verbis*:

*Art. 4º Os produtos sujeitos aos regimes de que trata esta Lei pagarão o imposto uma única vez, ressalvado o disposto no § 1º.*  
(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

- a) os nacionais, na saída do estabelecimento industrial ou do estabelecimento equiparado a industrial;
- b) os estrangeiros, por ocasião do desembarque aduaneiro.

*§ 1º Quando a industrialização se der por encomenda, o imposto será devido na saída do produto: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

*I - do estabelecimento que o industrializar; e (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

*II - do estabelecimento encomendante, se industrial ou equiparado a industrial, que poderá creditar-se do imposto cobrado conforme o inciso I. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

O referido preceito legal assegura apenas o crédito do imposto, mas não o resarcimento em espécie ou mediante compensação, conforme alegado pela recorrente, uma vez que sequer foi mencionada às formas de utilização de eventual saldo credor acumulado ao final trimestre.

No mesmo sentido, também contrariando o alegado pela recorrente, o entendimento exarado na referida Solução de Consulta (fls. 796/804), cujo enunciado da ementa, segue transscrito:

*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 57 de 12 de Abril de 2002*

**ASSUNTO:** Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

**EMENTA:** BEBIDAS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO INSTITuíDO PELA LEI nº 7.798, DE 1989. OPERAÇÕES DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

*A partir de 1º de abril de 2000, quando começou a produzir efeitos o art. 34 da MP nº 1.991-1 5, de 2000, atualmente, art. 33*

*da MP nº 2.158-35, de 2001, os produtos nacionais incluídos no regime de tributação instituído pela Lei nº 7.798, de 1989, industrializados por encomenda, ficaram sujeitos à incidência do IPI, obrigatoriamente, quando da saída do estabelecimento do industrializador e quando da saída do estabelecimento do encomendante, se industrial ou equiparado a industrial, o qual poderá creditar-se do respectivo imposto cobrado pelo industrializador sobre os mesmos produtos. Em face das novas normas específicas que disciplinam a incidência do IPI segundo o regime da Lei nº 7.798, de 1989, em operações de industrialização por encomenda, não mais existe a possibilidade de o retorno ao encomendante dos bens resultantes da industrialização ser efetuado com suspensão do imposto nos termos do art. 40, VIII, do vigente RIPI, nem de o estabelecimento encomendante dar posteriormente saída a esses bens com destino a outros estabelecimentos da mesma empresa, equiparados a industrial, para comércio, aplicando a suspensão prevista no inciso XI do art. 40 do RIPI. Sendo obrigatoriamente tributada a saída dos produtos do estabelecimento do industrializador, nada obsta a que o encomendante destaque o IPI nas remessas de insumos que fizer àquele estabelecimento, para aplicação nos produtos objeto da encomenda. (grifos não originais)*

Em consonância com o referido preceito legal, a simples leitura do enunciado da ementa da referida Solução de Consulta esclarece e manifesta o entendimento de que ao estabelecimento encomendante (caso da recorrente) é assegurado o direito de creditar-se do IPI destacados nas notas fiscais emitidas pelo estabelecimento industrializador dos produtos por encomenda, mas, assim como o referido preceito legal, nada disse sobre as formas de utilização do saldo dos referidos créditos.

Além disso, embora no item 16 da referida Solução de Consulta, tenha sido mencionado, *obiter dictum*, as formas de utilização do crédito do IPI “consoante as normas constantes da IN SRF nº 33, de 4 de março de 1999, em especial em seu art. 2º<sup>2</sup>”, que comprehende tanto a dedução do próprio imposto (art. 2º, § 2º, I), quanto o ressarcimento ou compensação (art. 2º, § 2º, II), no item seguinte (item 17) foi expressamente mencionado que não estavam “corretos os entendimentos apresentados pela consulente, sintetizados nos itens 3,

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

I - quando do recebimento da respectiva nota fiscal, na hipótese de entrada simbólica dos referidos insumos;  
II - no período de apuração da efetiva entrada dos referidos insumos no estabelecimento industrial, nos demais casos.

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

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

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

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

§ 3º Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT)."

4 e 5 do relatório acima, nem, evidentemente, os procedimentos por ela adotados de acordo com tais entendimentos". Para facilitar a compreensão, transcreve-se a seguir os mencionados itens:

16. *O estabelecimento encomendante, por sua vez, poderá creditar-se do IPI incidente sobre os insumos adquiridos para emprego nos produtos industrializados por encomenda, os quais remeter ao industrializador, bem assim do imposto cobrado pelo industrializador ao lhe retornar os bens resultantes da industrialização, objeto da encomenda. Esses créditos serão utilizados consoante as normas constantes da IN SRF nº 33, de 4 de março de 1999, em especial em seu art. 2º.*

17. *Finalizando, deixe-se claro que, de acordo com as considerações presentemente feitas, não são corretos os entendimentos apresentados pela consulente, sintetizados nos itens 3, 4 e 5 do relatório acima, nem, evidentemente, os procedimentos por ela adotados de acordo com tais entendimentos, após a eficácia do art. 34 da MP nº 1.991-15, de 2000.*

E o item 4 do relatório integrante da citada Solução de Consulta, cujo entendimento e procedimentos foram reputados incorretos, trata especificamente da consulta formulada pela recorrente sobre a possibilidade de utilização do saldo credor dos referidos créditos acumulados no final do trimestre. Para que não reste dúvida a respeito, transcreve-se a seguir o citado item:

4. *Entende, além do mais, que, nessas circunstâncias, o estabelecimento encomendante pode manter em sua escrita fiscal os créditos relativos ao IPI incidente nas aquisições de insumos remetidos a terceiros para aplicação nos produtos industrializados por encomenda, bem assim os créditos relativos ao imposto lançado por esses industrializadores nas notas fiscais de retorno da industrialização, como exigido pelo § 1º, inciso I, do art. 4º da Lei nº 7.798, de 1989, na redação dada pelo art. 33 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Esses créditos seriam utilizados conforme previsto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e na Instrução Normativa nº 33, de 4 de março de 1999. Ou seja, seriam inicialmente abatidos do IPI devido pelo estabelecimento encomendante pelas operações tributadas que realizasse e, havendo saldo de créditos acumulado, remanescente ao final de cada trimestre, poderia o respectivo valor ser objeto de ressarcimento ou de compensação com outros tributos e contribuições federais devidos pela consulente, inclusive por seus demais estabelecimentos. Considerando o disposto no art. 14 da Instrução Normativa nº 21, de 10 de março de 1997, alterada pela Instrução Normativa nº 73, de 15 de setembro de 1997, em se tratando de compensação com o próprio IPI devido por outros estabelecimentos, poderia ser concretizada independentemente de autorização. Dessa forma, o estabelecimento encomendante, ao final de cada trimestre, poderia, segundo a consulente, compensar seu excedente de créditos do IPI com os débitos daquele imposto dos demais estabelecimentos da empresa, simplesmente efetuando a escrituração do valor a compensar na rubrica "Débitos do Imposto- Estorno de Créditos" de seu livro modelo 8, adotando o estabelecimento beneficiário o*

---

*procedimento complementar, isto é, efetuando o correspondente lançamento em contrapartida sob a rubrica “Créditos do Imposto - Outros Créditos”, de seu livro modelo 8 e discriminando no espaço reservado a observações a origem dos créditos assim recebidos. Tais procedimentos permitiriam, a seu ver, a efetivação da compensação sem emissão de nota fiscal.*

A leitura conjunta dos itens transcritos não deixa qualquer dúvida que, diferentemente do alegado pela recorrente, a referida Solução de Consulta, expressamente, mencionou que o saldo credor remanescente, acumulado ao final do trimestre calendário, decorrentes dos referidos créditos, não poderia se rutilizado mediante resarcimento em espécie ou compensação, conforme assegurado no art. 11 da Lei 9.779/1999 e no art. 2º, § 2º, II, da Instrução Normativa SRF 33/1999.

Assim, embora a recorrente tenha feito uma leitura seletiva e um esforço retórico enorme para demonstrar que a referida Solução de Consulta havia lhe autorizado a utilizar o saldo de tais créditos, remanescente ao final de cada trimestre, mediante resarcimento ou compensação com outros tributos e contribuições federais devidos pela consultente, inclusive por seus demais estabelecimentos, a leitura integral do texto da referida Solução de Consulta expressa, exatamente, o contrário, isto é, que a recorrente não poderia utilizar o saldo credor remanescente no final de cada trimestre para fins de resarcimento ou compensação.

Além disso, a leitura combinada dos fundamentos e do enunciado da ementa apresentados na citada SC não deixa qualquer dúvida que o único entendimento manifestado pela recorrente e anuído pelo Órgão consultado foi a forma de tributação na saída do estabelecimento encomendante e encomendatário, bem como o direito de creditar-se do imposto, que foi sintetizado no item 2 do relatório integrante da referida SC, que segue transscrito:

*2. Entende a consultente, por um lado, que, ao invés de efetuar as remessas de insumos para industrialização por encomenda com suspensão do IPI, poderia passar a tributá-las normalmente, pois a suspensão, no caso, como explicitado pelo Parecer Normativo CST nº 234, de 1972, seria uma faculdade e não uma obrigação. Se assim procedesse, o autor da industrialização poderia, consequentemente, creditar-se do imposto lançado no respectivo documento fiscal, como previsto no inciso III do art. 147 do atual RIPI. (grifos não originais)*

Veja que a redação do item 2, o único cujo entendimento manifestado pela consultente foi considerado correto, indubidousamente, não tratou da forma de utilização do saldo credor remanescente dos referidos créditos, o que ocorreu somente no item 4, cujo entendimento foi, expressamente, reputado incorreto pelo Órgão consultado.

Assim, ao registrar tais créditos como passíveis de resarcimento em espécie ou mediante compensação, na sua escrituração contábil e fiscal, a recorrente procedeu de forma contrária ao entendimento exarado na referida Solução de Consulta, que fora por ela própria formulada, e ao assim proceder, inequivocamente, descumpriu a orientação que fora por ela demanda do Órgão da Administração tributária.

De outra parte, ao reclassificar os referidos créditos de ressarcíveis para não ressarcíveis, a fiscalização procedeu de acordo com a legislação vigente e em consonância com entendimento explicitado na dita SC. Portanto, agiu com acerto a fiscalização e não merece qualquer reparo o questionado procedimento reclassificatório em apreço.

Entretanto, ainda que fosse procedente a alegação da recorrente, o que se admite apenas para argumentar, a análise do “DEONSTRATIVO DA APURAÇÃO APÓS O PERÍODO DO RESSARCIMENTO DO 30 TRIMESTRE/2004” (fl. 438) revela que, nos períodos de apuração seguintes, a recorrente utilizou mais do que valor do saldo credor remanescente (ressarcível e não ressarcível) no final do 3º trimestre de 2004, uma vez que foi constatado a existência de saldo devedor, no valor de R\$ 32.559,36, no 3º decêndio de outubro de 2004, portanto, antes da apresentação do pedido de ressarcimento em apreço, que ocorreu no dia 8/12/2004; ou seja, quando apresentou o presente pedido de ressarcimento, a recorrente já tinha utilizado a totalidade do saldo credor existente no final do 3º trimestre de 2004, passível de ressarcimento ou não, apurado pela fiscalização. Dessa forma, no caso em tela, a mera reclassificação dos créditos não teria nenhum resultado prático, haja vista que, no final do citado trimestre, não havia saldo credor de espécie alguma.

Por todas essas razões, não há reparo ser feito no escorreito procedimento fiscal em questão.

### **Da conclusão.**

Por todo o exposto, vota-se por negar provimento ao recurso voluntário, para manter na íntegra a decisão recorrida.

*(assinado digitalmente)*

José Fernandes do Nascimento