



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

**Processo n°** 10073.900703/2008-03  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-001350 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de julho de 2011  
**Matéria** restituição  
**Recorrente** PEUGEOT-CITROEN DO BRASIL AUTOMOVEIS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 10/01/2002

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

As nulidades absolutas limitam-se aos atos com vícios por incapacidade do agente ou que ocasionem cerceamento do direito de defesa.

PERICIA. DILIGENCIA.

Poderá a autoridade julgadora denegar pedido de diligencia ou perícia quando entendê-las desnecessária ou julgamento do mérito, sem que isto ocasione cerceamento de direito de defesa.

CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. FUNDAMENTAÇÃO

Não há de ser nulo o Despacho Decisório devidamente fundamentado que indeferiu pleito da contribuinte que, por sua vez, apresentou manifestação de inconformidade rebatendo a fundamentação, os motivos da autoridade de origem para indeferir seu pedido.

PERICIA.

Constando do processo todos os elementos de prova necessários à livre convicção do julgador é de ser denegada a perícia suscitada pela recorrente.

PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR QUE O DEVIDO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Nos termos das disposições do art. 165 do CTN, não há como reconhecer direito creditório informado como pagamento indevido se não restar comprovado que o valor do pagamento do tributo foi superior ao devido em face da legislação tributária aplicável. Eventual inadequação na forma de tributação do imposto, da qual não resulte pagamento em montante superior ao devido, não enseja direito a restituição.

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

De acordo com a legislação específica sobre a matéria deve ser observado o valor tributável mínimo no cálculo do IPI devido.

**ILEGALIDADE DE NORMA JURÍDICA.**

Não cabe aos órgãos julgadores administrativos manifestarem-se sobre ilegalidade de norma tributária vigente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Nayra Bastos Manatta – Presidente e relatora.

EDITADO EM: 04/08/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, RAQUEL MOTTA BRANDAO MINATEL (suplente), JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEÃO (suplente).

## **Relatório**

Trata o presente processo de DCOMP através da qual se realizou compensação utilizando pagamento indevido do IPI no valor original de R\$131.616,23,, oriundo de recolhimento efetuado em 18/01/2002, no valor de R\$ 783.371,63, relativo ao primeiro decêndio de janeiro de 2002. A apuração e o recolhimento são referentes ao estabelecimento 67.405.936/0004-16.

A verificação da legitimidade dos créditos alegados foi efetuada pela unidade de origem, que intimou a contribuinte a identificar e comprovar o crédito oriundo do pagamento indevido do IPI.

Em atendimento, a contribuinte apresentou documentos, informando, em resumo, que:

a) quando de sua chegada ao Brasil, adotou a estratégia de vender veículos a preços inferiores ao valor da importação;

b) não obstante, "realizou indevidamente o estorno dos créditos do IPI importação, proporcionalmente à diferença entre os valores de entrada e saída" (historiados como estornos ref. valor tributável mínimo);

c) em razão desses estornos indevidos, apurou e efetuou recolhimentos de valores a maior do IPI, visto não terem sido deduzidos os créditos escriturais pertinentes;

d) posteriormente (em 2004), ciente do equívoco cometido, decidiu recuperar os créditos estornados mediante a apresentação de DCOMPs, sem lançá-los no RAIPI.

O pleito foi indeferido pelas seguintes razões:

- o procedimento adotado pela interessada, de vender os veículos importados por preço inferior ao custo de aquisição, não encontra respaldo na legislação do IPI (valor tributável mínimo);
- no tocante ao valor alegado como pagamento indevido, argumentou que a contribuinte não comprovou a redução do valor do saldo devedor do IPI originalmente apurado, única forma de comprovar ter sido indevido o pagamento efetuado (na sua totalidade).

Concluiu que o procedimento adotado pela contribuinte não se enquadra na sistemática da restituição de pagamento indevido prevista no artigo 165 do CTN, do que resultou o não-reconhecimento do direito creditório. Por conseguinte, a compensação declarada resultou não homologada.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade argüindo:

1. nulidade do Despacho Decisório por falta de motivação para o indeferimento do pleito, o que acarretou prejuízo a defesa da Impugnante;
2. ilegalidade do artigo 136 do RIPI/2002, que exige observância de um valor tributável mínimo, quando confrontado aos artigos 46 e 47 do CTN, que definem a base de cálculo do IPI;
3. é imperiosa a manutenção dos créditos escriturais, indevidamente estornados, em razão do princípio da não-cumulatividade e da capacidade contributiva;
4. é inequívoca a existência dos estornos indevidamente efetuados, e, por consequência, dos créditos utilizados nas compensações declaradas;
5. requer a realização de diligência para confirmar o valor dos créditos estornados como ajustes ao valor tributável mínimo, bem como a vinculação desses estornos com a diferença entre os valores de entradas e saídas dos veículos importados.

Apesar de a contribuinte ter apresentado alguns documentos em atendimento A. intimação da unidade de origem, deixou de apresentar a cópia do RAIPI relativo ao período de apuração para o qual solicitou a restituição. O processo foi baixado em diligência. Em atendimento, foi juntado aos autos a cópia do RAIPI solicitada.

A DRJ em Juiz de Fora indeferiu o pleito e a contribuinte interpôs recurso voluntário alegando as mesmas razões de defesa da inicial, acrescentando outras sobre a nulidade da decisão recorrida por não ter sido deferida a diligência solicitada, o que implicaria em cerceamento de direito de defesa

È o relatório.

## Voto

Conselheiro Nayra Bastos Manatta

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

Em preliminar não de ser analisadas as nulidades suscitadas.

As regras sobre nulidades, no Decreto nº 70.235, de 1972, estão contidas basicamente em três artigos, e muito se assemelham às contidas no vigente Código de Processo Civil. São as seguintes as normas em comento:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§1º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*

*§2º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§3º. Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.*

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

*Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.*

Da análise dos dispositivos, depreende-se que as nulidades absolutas cingem-se aos atos com vícios por incapacidade do agente ou que ocasionem cerceamento do direito de defesa. De outra sorte, é de se aplicar o princípio da salvabilidade do processo - artigo 60 - por medida de economia processual e, por conseguinte, com vantagem ao Erário e à contribuinte.

No caso vertente, a autuada argüiu a nulidade da decisão de primeira instância pelo fato de a perícia por ela solicitada haver sido denegada pela autoridade *a quo*, ocasionando cerceamento de direito de defesa.

Ocorre que o deferimento de perícia solicitada pela contribuinte é ato discricionário da autoridade julgadora que poderá indeferi-la por considera-la desnecessária ou prescindível, já que no processo constam todos os elementos necessários para a formação da sua livre convicção de julgador, conforme o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72 (PAF), a seguir transcrito:

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferido as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).*

Além disto, como bem frisou a autoridade julgadora de primeira instancia, consta do processo todos os elementos de provas necessários à formação de sua convicção.

Em relação à nulidade do Despacho decisório sob a alegação de não estar devidamente fundamentado deve ser dito que a unidade de origem analisou todas os esclarecimentos prestados pela contribuinte em resposta à intimação feita.

*"Intimada, a interessada, conforme relatado, alega que o seu direito creditório teria se originado da retificação da forma de apuração do IPI d operiódio de 2000 a 2004, mais precisamente da recuperação de valores que foram escriturados como estornos de créditos de IPI, em virtude de vendas de veículos importados por preço inferior ao custo de aquisição."*

Verifica-se que a unidade local teve pleno conhecimento das razões da contribuinte para justificar seu direito creditório: créditos do IPI importação estornados em virtude de venda de veículos por preço inferior ao custo de aquisição.

Em seguida, analisou o pleito da contribuinte à luz das disposições legais que regulamentam a matéria, concluindo pela inexistência do direito restituição.

O não reconhecimento do direito ao crédito alegado teve duas linhas de argumentação. Na primeira, após transcrever os artigos 136 e 137 do RIPI/2002, que versam sob o valor tributável mínimo, a autoridade concluiu que "o procedimento adotado pela interessada de comercializar seus veículos importados por preços inferiores ao custo de aquisição não encontra amparo na legislação do IP1".

Ao empregar o termo "comercializar", a autoridade de origem o fez no sentido de tributar. Esta afirmativa fica clara quando se percebe a afirmativa de que a contribuinte não poderia tributar as vendas dos veículos importados por preços inferiores ao custo de aquisição, vem logo após a transcrição dos artigos que tratam do VTM.

A segunda linha de argumentação diz respeito ao montante pleiteado. A autoridade apontou que o valor do crédito alegado pela contribuinte não restou comprovado, pois, apesar de intimada, a contribuinte não apresentou livros fiscais ou contábeis que comprovassem a redução do valor do saldo devedor do IPI originalmente apurado. Ou seja, mesmo se considerado o estorno como indevido, a autoridade administrativa constatou que o valor pleiteado não encontrava amparo na escrituração fiscal da contribuinte, não se

enquadrando “na sistemática da restituição de pagamento indevido na forma prevista no art. 165 do Código Tributário Nacional.”

Verifica-se assim que o Despacho Decisório em questão foi devidamente fundamentado e, mais ainda, que não houve cerceamento de direito de defesa pois a contribuinte defendeu-se em sua manifestação de inconformidade exatamente da fundamentação usada pela autoridade de origem para indeferir seus pleito, o que mostra uma perfeita compreensão dos motivos do indeferimento

Finda as preliminares, passemos ao mérito.

A primeira questão de mérito a ser tratada neste processo diz respeito à possibilidade de a contribuinte tributar a saída dos produtos veículos importados em valores menores que os dos custos de aquisição.

O art. 136 do RIPI/2002, que versa sobre o valor tributável mínimo determina que o valor tributável mínimo do IPI não pode ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente.

**Art. 136.** *O valor tributável não poderá ser inferior:*

*I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 5º);*

*II - a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso I, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso II, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso III);*

*III - ao custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso III, e Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 28);*

*IV - a setenta por cento do preço da venda a consumidor no estabelecimento moageiro, nas remessas de café torrado a comerciante varejista que possua atividade acessória de moagem (Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 8º).*

*§ 1º No caso do inciso II, sempre que o estabelecimento varejista vender o produto por preço superior ao que haja servido à determinação do valor tributável, será este reajustado com base no preço real de venda, o qual, acompanhado da respectiva demonstração, será comunicado ao remetente, até o último dia do período de apuração subsequente ao da ocorrência do fato,*

*para efeito de lançamento e recolhimento do imposto sobre a diferença verificada.*

*§ 2º No caso do inciso III, o preço de revenda do produto pelo comerciante autônomo, ambulante ou não, indicado pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, não poderá ser superior ao preço de aquisição acrescido dos tributos incidentes por ocasião da aquisição e da revenda do produto, e da margem de lucro normal nas operações de revenda.*

No caso dos autos os veículos importados pela requerente eram destinados a outros estabelecimentos da própria Peugeot, ou seja estabelecimentos do próprio remetente, razão pela qual não poderiam ter sido tributados por valores menores que os seus custos de aquisições.

A própria contribuinte informou que os estornos de créditos do IPI vinculado foram efetuados exatamente para acertar as vendas realizadas por valor inferior ao exigido pela legislação do IPI. Ou seja, a contribuinte sabia que estava obrigada a observar o VTM quando das saídas dos veículos importados, e, ao promover saídas por valor inferior, ajustou a tributação ao valor mínimo mediante estorno de crédito do IPI, no mesmo período de apuração em que promoveu as saídas.

Vejamus que como a contribuinte não tributou a saída pelo VTM (emitiu nota fiscal por valor inferior), acertou a diferença mediante estorno de crédito (escrituração de débito).

A justificativa apresentada pela empresa para considerar que os citados estornos foram indevidos é que os artigos do RIPI que obrigam a observância do VTM são ilegais, já que a base de cálculo do IPI definida pelo CTN é o "valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria", razão pela qual não poderia o RIPI definir qualquer outra base de cálculo, pelo princípio da hierarquia das leis já que o CTN é lei complementar e o RIPI lei ordinária.

Aqui deve ser dito que não cabe a este Colegiado manifestar-se sobre ilegalidade de lei, conforme definiu a Sumula 02 do Segundo Conselho de Contribuintes.

O valor tributável mínimo é estabelecimento por Lei Federal (art. 15, I, da Lei 4.502, de 1964), que se encontra em plena vigência, não cabendo, a este Colegiado apreciar a sua legalidade.

Alegações acerca da inconstitucionalidade ou da ilegalidade das normas tributárias não podem ser apreciadas na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência legal. O que se julga é a aplicação da norma, não sua validade jurídica.

A segunda razão apontada pela manifestante, para defender que os estornos sob análise foram indevidos, diz respeito à ausência de previsão para esta hipótese de estorno no artigo 193 do RIPI/2002.

O artigo 193 do RIPI/2002 (que corresponde ao artigo 174 do RIPI/98) relaciona os estornos obrigatórios, ou seja, estornos de créditos que a contribuinte não pode deixar de efetuar, sob pena de infringir a legislação do IPI. Todavia, isso não significa que a contribuinte não possa efetuar outros estornos de créditos para efetuar ajustes que entender

necessários, visando atender à legislação do IPI. Um exemplo de estornos não discriminado no artigo 193 acima citado é o estorno de crédito quando o contribuinte efetua um creditamento por valor maior que o de direito (exemplo: valor maior que o destacado na nota fiscal de aquisição). Nessa hipótese, a regularização é feita mediante estorno do crédito efetuado a maior.

Assim, o fato de o estorno de crédito para ajuste ao VTM não estar relacionado no artigo 193 do RIPI12002 não o caracteriza como estorno indevido. Desta forma, não há como se considerar que o estorno foi indevido.

Observe-se agora que de acordo com o disposto no art. 165 do CTN não há como se reconhecer, neste caso concreto, a existência de pagamento indevido ou maior que o devido.

*Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no .5S. 4º do art.162, nos seguintes casos:*

*I. cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;*

*II. erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; (.)*

Para que se tenha direito à restituição, é fundamental que tenha ocorrido pagamento de tributo indevido ou maior que o devido, em face da legislação tributária aplicável. Ou seja, é preciso restar comprovado que o montante do tributo pago, recolhido aos cofres da União pela contribuinte, foi indevido, ou maior que o devido, nos termos da legislação vigente. Verifica-se que, embora a contribuinte tenha efetuado o ajuste ao VTM mediante estorno de crédito (procedimento não adequado), o valor do imposto apurado e recolhido pela contribuinte foi o devido (considerando que a contribuinte apurou corretamente o VTM), em razão de estar obrigada a observar esse limite mínimo, como anteriormente tratado. Isso impede a restituição de qualquer parcela do pagamento efetuado, pois não ocorreu pagamento de um único centavo de imposto além do devido.

Vale dizer que não basta a adoção de um procedimento impróprio para garantir o direito à restituição. É preciso que desse procedimento inadequado tenha resultado, de fato, um pagamento de tributo em valor superior ao devido em face da legislação tributária aplicável. E isso não ocorreu no caso em exame.

Deve, ainda se observar que a escrituração de estornos nos livros fiscais do IPI, se efetuada no mesmo período de apuração que o creditamento indevido, sua efetivação independe de qualquer verificação do saldo apurado. Todavia, se for efetuado posteriormente, só é admitido se o saldo do período de apuração do creditamento indevido for credor.

A tributação atendendo ao VTM deveria ter ocorrido nas notas fiscais de saídas.

Segundo a cópia do RAIPI, apresentada pela contribuinte, no período em questão, não consta qualquer valor de estorno historiado como ajuste ao VTM.

Ora, se a justificativa para a restituição foi o estorno indevido, não há reconhecer qualquer montante de pagamento indevido na ausência de estorno vinculado a ajuste ao VTM. Exatamente por este motivo é que a autoridade de origem concluiu que o pedido da forma como efetuado não se coaduna com as normas atinentes à restituição, uma vez que a contribuinte não conseguiu comprovar, mediante sua escrituração fiscal, que foi indevido o valor total do recolhimento efetuado, pois na última DCTF retificadora apresentada foi informado IPI zero para o estabelecimento em tela. Para comprovar que o pagamento foi indevido na sua totalidade, imprescindível que a apuração do imposto, com a eliminação do estorno "indevido", atestasse saldo devedor igual a zero (ou saldo credor).

Para pleitear a restituição de um dado pagamento é necessário comprovar qual o montante, daquele pagamento especificamente, foi indevido. Não existe restituição por acumulação de valores pagos, relativos a períodos de apuração distintos.

Quanto à realização de perícia contábil para que se verificasse a procedência dos alegados créditos, entendo não ser necessária.

A prova documental necessária à comprovação do direito creditório alegado é o RAIPI relativo ao período de apuração para o qual foi alegado o pagamento indevido, obviamente, RAIPI do estabelecimento que apurou e efetuou o pagamento. Essa prova já foi juntada aos autos.

Ainda que a recorrente tenha efetuado os estornos que considera indevidos em diversos períodos de apuração, isso em nada afeta a análise do presente pleito, que diz respeito, apenas, a um pagamento especificamente, que, por sua vez, é oriundo de um único período de apuração.

Alem disto, as questões primordiais envolvidas na análise do pleito são questões de direito. Ou seja, não existem dúvidas quanto aos fatos, pois a justificativa para o suposto pagamento indevido foi bem delineada pela contribuinte (estornos "indevidos" de créditos do IPI pago na importação de veículos revendidos a preço inferior ao custo de aquisição). Assim, nenhuma outra prova de fato, obtida através de perícia contábil, é capaz de esclarecer as questões em debate, quais sejam: a contribuinte estava obrigada a observar o VTM? O estorno foi, ou não, indevido? Houve, ou não, recolhimento de tributo maior que o devido em face da legislação tributária? O valor pleiteado pode, ou não, extrapolar o valor do estorno "indevido"?

Essas questões envolvem apenas interpretação da legislação aplicável, não necessitando de diligência para serem dirimidas.

Diante do exposto voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Nayra

Bastos

Manatta-

Relator

