



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

**Processo nº** 10283.904473/2008-78  
**Recurso nº** 520.028 Voluntário  
**Acórdão nº** **3801-00.610 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 9 de dezembro de 2010  
**Matéria** IPI - RESSARCIMENTO/COMPENASÇÃO  
**Recorrente** PST ELETRÔNICA S.A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

Estando claro no despacho decisório os motivos do não reconhecimento do direito creditório pleiteado, não há que se falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deverá ser apresentada com a manifestação de inconformidade, sob pena de ocorrer a preclusão temporal. Não restou caracterizada nenhuma das exceções do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 (PAF).

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO INCERTO.

A compensação não pode ser homologada quando o sujeito passivo não comprova a origem de seu direito creditório.

IPI. RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO.

Somente o saldo credor acumulado do Imposto Sobre Produtos Industrializados ao final de cada trimestre-calendário pode ser objeto de ressarcimento ou compensação, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Magda Cotta Cardozo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes - Relator.

EDITADO EM: 07/02/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Magda Cotta Cardozo, Flávio de Castro Pontes, Arno Jerke Junior e José Luiz Bordignon. Ausente, justificadamente, a Conselheira Andreia Dantas Lacerda Moneta.

## Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos, em razão do princípio da economia processual:

*Trata o presente processo do PER/DCOMP nº 17447.30733.221104.1.3.01-7571 (fls. 01/109), relativo a crédito de IPI de R\$ 75.471,85, do 1º trimestre de 2002.*

*A Delegacia de origem emitiu o despacho decisório de fls. 220/227, no qual reconheceu o crédito de R\$ 57.004,67 e homologou parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP em questão, em razão de o saldo credor passível de ressarcimento ser inferior ao valor pleiteado e por utilização, na escrita fiscal, do saldo credor passível de ressarcimento do trimestre em períodos subsequentes, até a data da apresentação da PER/DCOMP.*

*A contribuinte apresentou, em 18/12/2008, manifestação de inconformidade (fls. 114/131) na qual alega, que:*

*a) A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, inciso LV, assegura aos litigantes, em processo judicial e administrativo, e aos acusados em geral, o contraditório e a ampla defesa, com todos os meios e recursos a ela inerentes.*

*b) Em se tratando de Processo Administrativo, cabe a Autoridade Administrativa Julgadora, ao proferir uma decisão, fundamentar e demonstrar as razões que o motivaram a decidir de uma forma e não de outra.*

*c) No caso em apreço, analisando os valores elencados na PER/DCOMP, mais precisamente na parte que trata do Livro Registro de Apuração do IPI no Período de Ressarcimento — Entradas, não restam dúvidas de que, na data da apresentação da Declaração de Compensação, possuía créditos de IPI passíveis de ressarcimento no montante de R\$ 75.471.85.*

*d) Os créditos decorrem da aquisição de matérias-primas, materiais de embalagem e produtos intermediários, na forma disciplinada na IN 600/2005, artigo 16, § 4º, inciso II. Relacionou os créditos relativos as aquisições de janeiro/2002 a março/2002.*

*e) Ao analisar a compensação realizada pela Manifestante, a Autoridade Fiscal decidiu não homologar a compensação por ela realizada, sem esclarecer o motivo da não aceitação integral dos créditos informados; e o porquê da alegação de que houve a utilização integral ou parcial, na escrita fiscal, do saldo credor passível de ressarcimento do trimestre em períodos subsequentes.*

*f) Se existia algum motivo para a Receita Federal do Brasil ter realizado a homologação parcial, tal motivo deveria ser especificado de maneira clara e inequívoca, a fim de possibilitar ao contribuinte (no caso, a Manifestante) aferir e, até mesmo, tentar corrigir aquilo que foi decidido.*

*g) No caso em questão, onde as informações estão atreladas umas as outras, o simples fato da Administração Pública indicar que a sua decisão possui enquadramento nas leis 'x', 'y' ou 'z', não são suficientes para que o contribuinte possa exercer plenamente o seu direito de defesa.*

*h) Em tal situação, há que se indicar, de forma cristalina, por exemplo, o que motivou que o valor 'x' fosse reconhecido como 'y' e não como "x".*

*i) Sem esta descrição precisa, obviamente que o Despacho Decisório há de ser considerado nulo, na medida em que impossibilita que a Manifestante conheça todas as informações necessárias para identificar, plenamente, os fatos que motivaram a Administração Pública a deixar de homologar integralmente a compensação por ela promovida.*

*j) Diante da impossibilidade de se entrever as razões técnicas pelas quais se fundamentou a decisão recorrida, pugna-se pela sua nulidade.*

*k) Ante a nítida violação do contraditório e da ampla defesa, e a nulidade do Despacho Decisório, há que converter o feito em diligência.*

*l) Àquelas informações na qual se baseou a decisão aqui guerreada, são desconhecidas pelo contribuinte, sendo por esta razão, de sua importância para a solução do conflito a conversão do feito em diligência, a fim de que a Manifestante possa comprovar que, de fato, faz jus aos créditos informados à PER/DCOMP, que não foram reconhecidos pela Autoridade Administrativa.*

*m) Ao converter o feito em diligência a Manifestante poderá provar, ainda mais, que a compensação por ela realizada, deve ser declarada como válida.*

*n) Em atenção ao princípio da verdade material, princípio amplamente reconhecido em todos os âmbito de julgamento dos processos administrativos, caso o Despacho Decisório não seja considerado nulo, impõe-se como necessária a homologação integral da compensação realizada pela manifestante.*

*o) Deveria a Autoridade Fiscal, antes de decidir, buscar a verdade material, a fim de verificar se a Manifestante possuía ou não crédito suficiente para a compensação do que estava sendo declarada.*

*Por fim, requer que seja acatada a nulidade de cerceamento de defesa, convertendo-se o feito em diligência e caso não seja esse o entendimento, aplicar o entendimento mais favorável ao contribuinte e, então, julgar procedente a presente Manifestação de Inconformidade.*

A DRJ em Belém(PA) indeferiu a solicitação, fls. 253 a 259, nos termos da ementa abaixo transcrita:

***NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.***

*Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, uma vez que as planilhas constante do despacho decisório foram produzidas com dados extraídos da escrita fiscal do sujeito passivo (Livro Registro de Apuração do IPI), sobre os quais ele tem pleno conhecimento, e que abaixo de cada planilha existem várias observações com explicações sobre os dados de cada coluna, as quais encontravam-se, por ocasião do prazo para apresentação da manifestação de inconformidade, à disposição da contribuinte para o exercício de seu direito de vista e cópia dos autos, restam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade do procedimento fiscal.*

***DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. QUANTUM RECONHECIDO DE CRÉDITO.***

*A declaração de compensação depende da existência de um crédito, razão pela qual deve ser homologada na exata medida do direito creditório reconhecido.*

***DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.***

*São improfícuos os julgados judiciais e administrativos trazidos pelo sujeito passivo, por lhes faltar eficácia no] nativa, na forma do artigo 100, II, do Código Tributário Nacional.*

***PEDIDO DE DILIGÊNCIA.***

*Deve ser indeferido o pedido de diligência, quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.*

***RESSARCIMENTO. ART. 11 DA LEI Nº 9.779/99.***

*O direito ao ressarcimento se dá em relação ao saldo credor apurado ao final do trimestre em que o crédito foi escriturado, e não ao IPI destacado em cada nota fiscal de aquisição.*

Discordando da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário, fls. 261 a 288, instruído com os documentos de fls. 289 a 312. Em síntese, apresentou as mesmas alegações suscitadas na manifestação de inconformidade, acrescentando basicamente:

*- aduz o julgador de Primeira Instância que teriam sido produzidas planilhas constantes do despacho decisório, cujos dados foram supostamente extraídos da escrita fiscal do sujeito passivo, as quais, segundo ele, estavam à disposição da contribuinte para o exercício do seu direito de vista e cópia dos autos, motivo pelo qual não se poderia falar em cerceamento de defesa;*

*- a Recorrente não concorda com as alegações acima citadas, uma vez que desvirtuam o conteúdo semântico dos princípios do contraditório e ampla defesa, corolários do devido processo legal;*

*- é notório que o direito ao processo, seja ele no âmbito judicial ou administrativo, envolve, necessariamente, não só a defesa técnica, mas também aquela que pode ser realizada por qualquer outro meio de prova, dentre as quais destaca-se as diligências e as perícias;*

*- se a Recorrente pleiteou que lhe fosse deferida a realização de diligência é porque elas se faziam indispensáveis para demonstrar, de forma clara e inequívoca, a verdade material dos fatos levantados no procedimento fiscal;*

*- ao contrário do alegado pela Autoridade Administrativa, a Recorrente não só apurou os seus créditos em conformidade com a legislação de regência como, também, demonstrou de forma inequívoca que o crédito tributário favorável ao contribuinte existe (e tanto existe, que se atentarmos para o Registro de Apuração do IPI anexo aos autos pode-se verificar claramente que o valor do crédito informado na PER/DCOMP encontra-se devidamente escriturado na contabilidade da empresa) e que a compensação foi procedida de forma regular e nos moldes da legislação aplicável;*

*- desta feita, além do desencontro dos valores apresentados pela empresa e os apontados pela Administração Fazendária referirem-se ao fato da Receita Federal do Brasil ter utilizado, ao proceder à nova apuração, de uma metodologia trimestral inconsistente, a Fazenda Pública sequer demonstrou o equívoco da empresa;*

*- a Administração Pública não demonstrou aritmeticamente a razão pela qual entendeu que o valor a ser compensado é maior do que os créditos que foram exaustivamente apresentados pela Recorrente;*

*- ao contrário do que afirma o acórdão, decisões reiteradas do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais demonstram entendimento administrativo sobre a matéria, fazendo nascer uma expectativa de segurança jurídica*

*para o contribuinte, que passa a pautar sua conduta de acordo com o entendimento dominante da administração fazendária;*

*- ainda que não se reconheça o caráter vinculante das decisões administrativas, necessário se faz admitir o seu papel de orientar acerca do modo de cumprimento da lei.*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Flávio de Castro Pontes

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto, dele tomo conhecimento.

Em preliminar, a recorrente sustentou a nulidade do despacho decisório em face da violação dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Sustentou que a decisão deixou de especificar de maneira clara e inequívoca os erros cometidos, inclusive não constou a demonstração cabal da origem do crédito, com o detalhamento da diferença de tributo resultante em contraste com o montante apurado em PER/DCOMP.

Essa tese não merece prosperar, visto que o Despacho Decisório de fls. 110 a 112 contém todos os elementos necessários e suficientes para a efetiva compreensão dos motivos pelos quais o crédito reconhecido foi inferior ao solicitado e a compensação não foi homologada. A fundamentação é clara no sentido de esclarecer que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado.

É certo que não há maiores dificuldades para a compreensão dos demonstrativos de créditos e débitos e de apuração do saldo credor ressarcível. Os cálculos se resumem em simples somas algébricas, a partir do saldo credor de período anterior dos créditos e débitos por período de apuração. Não se pode perder de vista que os demonstrativos foram elaborados segundo informações apresentadas pela recorrente.

Constata-se que no caso em tela, o direito à ampla defesa foi plenamente assegurado, uma vez que a interessada teve acesso a todos os elementos constantes do despacho decisório e demonstrou ter pleno conhecimento de todos os fatos relativos à não homologação das compensações, além de ter apresentado sua defesa de forma ampla e pormenorizada, com as provas que entendeu necessárias, em tempo hábil, por conseguinte, demonstrou pleno conhecimento dos fatos apresentados. Destarte, não houve prejuízo ao direito de ampla defesa.

Além do mais, no âmbito do processo administrativo fiscal as hipóteses de nulidade são tratadas de forma específica no art. 59 do Decreto nº 70.235/72:

*"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."*

No caso vertente, nenhum dos pressupostos acima encontra-se presente, uma vez que não ficou evidenciada a preterição do direito de defesa, tendo em vista que o Despacho Decisório demonstrou de forma concreta a razão da não homologação da compensação, de sorte que não ficou caracterizado qualquer prejuízo à recorrente.

Por tais razões não há que se falar em nulidade do Despacho Decisório guerreado por cerceamento de direito de defesa.

Diferentemente do alegado, metodologia trimestral inconsistente, a Lei nº 9.779/99 estabelece que somente o saldo credor ao final de cada trimestre-calendário pode ser objeto de ressarcimento ou compensação, como bem assentou a decisão recorrida, *in verbis*:

*Art.11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, **acumulado em cada trimestre-calendário**, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.(grifou-se)*

Neste sentido, a Instrução Normativa nº 33/99 regulamentou esse dispositivo legal:

*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:*

*(...)*

*§ 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.(grifou-se)*

Outra questão relevante consiste em observar que a recorrente não computou de forma adequada nos seus cálculos, em cada período de apuração, o correto saldo credor apurado ao final do trimestre-calendário anterior, ajustado pelos valores dos créditos

reconhecidos em PERDCOMP de trimestres anteriores, segundo consta do demonstrativo de fl. 222.

A recorrente insiste na tese do princípio da verdade material, inclusive, colacionou vasta jurisprudência administrativa acerca deste princípio. Ocorre, todavia, que a interessada não apresentou o documento essencial para o reconhecimento de seu pleito: o Livro Registro de Apuração do IPI escriturado de acordo com os períodos de apuração estabelecidos na legislação de regência. Os dados constantes no referido livro permitem o controle dos valores contábeis e fiscais das operações de entrada e saída, e, em especial, o saldo credor, se porventura existente, ao final de cada trimestre-calendário.

Um dado a acrescentar é que não há indícios de que as informações apresentadas ao Fisco contenham erros materiais. Ademais, o art. 333 do Código de Processo Civil preceitua que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito. Ora, tendo alegado que o crédito tributário existe em montante suficiente para acobertar os débitos declarados no PER/DCOMP, a recorrente tinha por obrigação legal de juntar aos autos administrativo os respectivos documentos fiscais e contábeis que sustentariam seu direito.

Além disso, o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece que a prova documental tem que ser apresentada na impugnação, salvo os casos expressos abaixo mencionados:

***§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)***

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

A propósito, Maria Teresa Martinez López e Marcela Cheffer Bianchini no artigo Aspectos Polêmicos sobre o Momento de Apresentação da Prova no Processo Administrativo Fiscal Federal em A Prova no Processo Tributário – São Paulo: Dialética, 2010, p. 51, esclarecem:

***(...) O devido processo legal manifesta princípios outros além do da verdade material. O processo requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão. A segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes no processo. E, neste contexto, o instituto da preclusão passa a ser figura indispensável ao devido processo legal, e de modo algum se revela incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa ou com a busca pela verdade material.***

---

*O artigo 16 do PAF, em seu parágrafo 4º, estabelece limitações à atividade probatória do administrado ao determinar **que a prova documental deve ser apresentada com a impugnação**, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que restar demonstrada a impossibilidade de sua apresentação por motivo de força maior ou referir-se a fato ou direito superveniente.*(grifou-se)

Assim sendo, a lei estabelece o momento de apresentação da prova documental, qual seja, a interposição da manifestação de inconformidade. *In casu*, a recorrente tinha a obrigação legal de comprovar por documentos hábeis que tinha crédito suficiente para compensar os débitos declarados.

Consigne-se que o artigo 170 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional) estabelece como requisito para compensação que o crédito seja líquido e certo, *in verbis*:

*“Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda.”* (grifou-se)

No caso em discussão, o direito creditório não se apresentou líquido e certo, pois a requerente não o comprovou por meio de provas documentais hábeis.

Em que pese o fato de que as jurisprudências administrativas são importantes para a formação da convicção do julgador, elas não se constituem em normas gerais de direito tributário, e produzem efeitos apenas em relação às partes que integram os processos e com estrita observância do conteúdo dos julgados.

Nessa esteira, é sobremodo assinalar que deve ser indeferida a diligência requerida com o intuito de verificar a natureza do crédito postulado, uma vez, como visto, o ônus da prova do direito creditório é da requerente e não da Fazenda Nacional. Outrossim, é desnecessária a realização de diligência ou apresentação de outras provas porque o processo encontra-se instruído com os elementos suficientes para formar a convicção do julgador.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, não reconhecendo o direito creditório pleiteado, e, por conseguinte, não homologando as compensações.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes - Relator

Processo nº 10283.904473/2008-78  
Acórdão nº **3801-00.610**

**S3-TE01**  
Fl. 323

---