



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10530.900924/2014-87
ACÓRDÃO	3402-012.240 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BORRACHAS VIPAL NORDESTE S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2012

DEVOLUÇÃO DE COMPRAS. ESTORNO DE CRÉDITO.

Os créditos básicos de IPI, que tenham sido inicialmente escriturados, mas que verificam-se indevidos, em razão da devolução dos bens, ou por qualquer outra razão, nos termos do art. 254, do RIPI, devem ser estornados na contabilidade de forma a deixar claro que são indevidos. O destaque indevido de IPI na nota fiscal de devolução gera o risco de se repetir indébito por pagamento a maior ou indevido, independente do efeito ser anulatório do crédito inicialmente reconhecido, no período de apuração.

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. MOLDES E MATRIZES. IMPOSSIBILIDADE.

Os moldes e matrizes, apesar de constituírem uma despesa necessária para a produção, não integram efetivamente o produto final nem sofrem perda de suas propriedades físicas e químicas em ação direta sobre este último, decorrendo seu desgaste do próprio stress mecânico pela sua submissão a elevadas temperaturas e pressões, necessárias ao processo produtivo, e não pela atuação sobre o produto em fabricação motivo pelo qual não integram o cálculo do crédito do IPI.

CRÉDITO BÁSICO DE IPI. PRODUTOS VENDIDOS COM SUSPENSÃO. USO COMUM NA FABRICAÇÃO DE OUTROS PRODUTOS SUJEITOS AO PAGAMENTO DO IMPOSTO. ÔNUS DA PROVA.

Na hipótese da aquisição de insumos que são aplicados tanto em produtos sujeitos a suspensão do pagamento do IPI, como em produtos sujeitos ao pagamento do imposto, o contribuinte deve demonstrar a proporção do crédito de IPI pela aquisição destes insumos em produtos que geram direito a crédito ou não.

RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DE IPI DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE BENS PARA A REVENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Falta previsão legal para possibilitar o ressarcimento de créditos pela aquisição de bens para a revenda, os quais podem apenas ser compensados, em razão da previsão legal para o ressarcimento estar circunscritas a matérias primas, produtos intermediários e embalagens.

AMAZÔNIA OCIDENTAL. BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. REQUISITOS DE ELEGIBILIDADE.

A apropriação de benefícios tributários deve respeitar os requisitos de elegibilidade ao benefício, que no caso específico exige que a entrada de produtos submetidos aos benefícios tributários da Amazônia Ocidental seja feita pela ZFM, ou por seus entrepostos, através da emissão de Declaração de Ingresso pela SUFRAMA.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO POSTERIOR AO INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE.

O uso de insumos importados em produtos industrializados por encomenda, afasta a possibilidade de suspensão do pagamento do IPI, no seu retorno ao encomendante, por força do art. Por força do § único do art. 138, a denúncia espontânea somente pode produzir seus efeitos se o pagamento do imposto devido realizar-se antes do início de qualquer ato da fiscalização em relação ao crédito específico.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2012

ÔNUS DA PROVA. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS DE DEMONSTRAÇÃO DE DIREITO CREDITÓRIO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito creditório em pedido de ressarcimento ou declaração de compensação. Não cabe a pretensão de ato de ofício para sanear ausência ou deficiência de provas que deveriam ser trazidas ao processo pelo pleiteante do direito.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, em 17 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Bernardo Costa Prates Santos (substituto[a] integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luís Cabral (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 14-102.588, proferido pela 8ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que por unanimidade julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

Por bem reproduzir os fatos, adoto parcialmente o relatório do Acórdão de Primeira Instância:

Trata-se de manifestação de inconformidade (e-fls. 2 a 181) apresentada em 15 de dezembro de 2014 contra despacho decisório de número 094458870 (e-fl. 183), de 05 de novembro de 2014, cientificado em 14 de novembro de 2014, que não homologou em parte compensações com créditos de IPI do 4º trimestre de 2011, informadas em declarações de compensações relativas aos créditos discriminados no PERDCOMP nº 00622.41206.280212.1.1.01-0757, transmitido em 28 de fevereiro de 2012 (e-fls. 186 a 280), e constatou a inexistência de saldo para ressarcimento em espécie.

(...)

Segundo os demonstrativos, houve glosa de créditos e apuração de débitos em procedimento fiscal. O auto de infração decorrente do procedimento fiscal constou do processo administrativo no 10530.722615/2014-60.

Na manifestação de inconformidade, a Interessada apresentou as mesmas alegações contidas na impugnação de lançamento apresentada contra o auto de infração de que trata o processo acima mencionado.

É o relatório.

Assim decidi a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

IPI. RESSARCIMENTO. PARTE DO MÉRITO DISCUTIDO EM AUTO DE INFRAÇÃO.

Havendo sido parte do mérito da matéria relativa ao direito de crédito discutida em processo de auto de infração, decorrente de procedimento fiscal especificamente aberto para tratar do tema, aplicam-se para a solução da manifestação de inconformidade apresentada contra o despacho decisório que tratou do direito de crédito e da não homologação parcial das compensações, em razão do princípio da decorrência, os fundamentos adotados no acórdão administrativo que apreciou a impugnação de lançamento apresentada pelo contribuinte contra o auto de infração.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

IPI. RESSARCIMENTO. SALDO CREDOR INICIAL E FORMAÇÃO DO SALDO CREDOR PASSÍVEL DE RESSARCIMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. INTERDEPENDÊNCIA ENTRE TRIMESTRES DE APURAÇÃO.

O aproveitamento de créditos nos diversos trimestres de apuração afeta de forma recíproca as diversas apurações, especialmente no que diz respeito à formação do saldo credor inicial e na apuração de eventual aproveitamento escritural de créditos após o encerramento de cada trimestre.

A Recorrente tomou ciência do Acórdão de Primeira Instância no dia 10 de setembro de 2021 e apresentou Recurso Voluntário no dia 08 de outubro de 2021.

Em seu Recurso Voluntário informa o seguinte:

Em suma, entendeu o acórdão combatido que uma vez lavrado Auto de Infração (processo n.º 10530.722615/2014-60) relativo ao período do Pedido de Ressarcimento ora discutido, descabida a discussão em relação ao mérito da causa (acerca dos créditos de IPI que foram glosados) no presente processo administrativo, cabendo tal discussão tão somente no âmbito da Impugnação de lançamento, naquele processo administrativo, porquanto aquele Auto de Infração formalizou a apuração das infrações à legislação tributária.

Segue em suas alegações da seguinte forma:

- I. Cerceamento do direito de defesa – aplicação integral da decisão do processo nº 10530.722615/2014-60, o que teria impossibilitado reconhecer quais as glosas daquele processo que seriam aplicáveis ao presente.
- II. Créditos decorrentes de nota fiscal cancelada – ponto de recurso não aventado no processo do auto de infração, alega que cancelou a nota fiscal nº 1580, mas que a operação poderia ser comprovada pelas notas fiscais “filhas” nº 1581 a 1586.
- III. Créditos na aquisição de ferramentas, partes e peças de máquinas e equipamentos – refere-se às notas fiscais nº 38279 e 48597, que tiveram seus bens devolvidos com a devida tributação no mês pelas notas fiscais 44859 e 46822, com resultado nulo para a apuração do IPI.
- IV. Créditos de IPI glosados por não considerar matéria prima ou produto intermediário – alega que há desgaste ou incorporação ao produto.
- V. Créditos decorrentes da aquisição de produtos utilizados na industrialização de produtos saídos com suspensão – alega que os insumos foram utilizados na industrialização de produtos próprios e não de produtos encomendados por terceiros.
- VI. Créditos não passíveis de ressarcimento – importação de produtos para a revenda.
- VII. Saída de produtos para a Amazônia Ocidental – comprovação dos requisitos de benefícios tributários.

VIII. Vendas à empresa Continental – retorno de mercadorias industrializadas por encomenda, contendo insumos importados e afastando a suspensão, argumenta denúncia espontânea processo nº 10530.726381/2013-49.

IX. Impossibilidade de concomitância de multa isolada e multa de ofício.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

IV – PEDIDOS

Ante o exposto, requer se digne este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em receber e acolher in totum o presente Recurso Voluntário, para o fim de reformar parcialmente o r. acórdão recorrido, determinando, no mérito, a total improcedência do Auto de Infração combatido, processo administrativo 10530.722615/2014-60, pois, conforme demonstrado, insubsistente o lançamento realizado.

Requer, por fim, a possibilidade de juntar outros documentos que possam corroborar com a comprovação da legitimidade dos créditos pleiteados, durante o trâmite do presente processo administrativo, tudo para comprovar os fatos acima descritos ou para contraditar as alegações que eventualmente sejam feitas.

Nesses termos, pede deferimento.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade de forma que dele tomo conhecimento.

I. Nulidade – Cerceamento do Direito de Defesa

A Recorrente alega que o fato da Autoridade Julgadora de Primeira Instância ter aplicado diretamente o resultado do julgamento processo nº 10530.722615/2014-60, impossibilitou a correta identificação dos impactos da reversão ou manutenção das glosas neste processo que trata da não homologação de PER/DCOMP, como resultado dos créditos glosados no processo do auto de infração.

Vejamos como procedeu a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

A manifestação de inconformidade é tempestiva e merece apreciação.

Primeiramente, ressalte-se que, conforme esclarecido no relatório, o procedimento fiscal que resultou na lavratura do auto de infração consta do processo no 10530.722615/2014-60.

Considerando o que dispõe o art. 9º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, e alterações posteriores, a discussão da matéria objeto do auto de infração somente pode ocorrer no âmbito da impugnação de lançamento, uma vez que o auto de infração formalizou a apuração das infrações à legislação tributária.

O despacho decisório contido nos presentes autos, portanto, decorreu daquele procedimento fiscal, da mesma forma que o auto de infração, mas o auto de infração é o instrumento que formalizou, nesse caso específico, as infrações à legislação tributária.

Assim, descabe nova discussão, no âmbito da apreciação da manifestação de inconformidade apresentada pela Interessada nos presentes autos, da matéria já discutida no processo nº 10530.722615/2014-60.

Destaque-se que, não havendo matéria inédita na manifestação de inconformidade, todas as alegações aqui apresentadas já foram objeto de apreciação no âmbito do Acórdão nº 14-98.967, de 22 de outubro de 2019, desta 8ª Turma de Julgamento, que julgou procedente em parte aquela impugnação de lançamento.

Esclareça-se que não se trata da aplicação da disposição do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, pois não se está julgando novamente a matéria, mas apenas se aplicando o resultado daquele julgamento ao presente caso.

(...)

Apresentadas as considerações acima, passa-se a analisar as repercussões do que foi decidido no processo de auto de infração no presente processo.

Segundo o que foi decidido no acórdão citado, as seguintes infrações foram canceladas:

PA	Infrações Apuradas	Infrações Canceladas - IPI NL	Infrações Canceladas - Glosas
10/2011	120.085,08		1.086,15
11/2011	0,00		
12/2011	60.785,73		
01/2012	54.248,15		
02/2012	57.962,31		1.443,80
03/2012	82.110,55		1.332,27
04/2012	76.742,87	51.806,74	996,26
05/2012	120.709,86	115.441,95	51,75
06/2012	99.367,27		2.183,15
07/2012	126.536,62	106.397,89	2.030,50
08/2012	194.159,91	169.103,70	982,50
09/2012	90.698,42		982,50
10/2012	197.939,72		982,50
11/2012	111.696,73		334,05
12/2012	160.110,94	49.398,31	30.013,20

Considerando as alterações acima, é possível refazer a apuração.

Dessa forma, os quadros “demonstrativo de créditos e débitos” e “demonstrativo de apuração do saldo credor ressarcível” (e-fls. 367 a 372) devem ser refeitos, considerando as reversões de glosas:

DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS E DÉBITOS (RESSARCIMENTO DE IPI)										
Período de apuração	Créditos ressarcíveis	Glosas de créditos	Reclassificação de créditos	Créditos Ressarcíveis Ajustados	Créditos não ressarcíveis	Glosas de créditos não ressarcíveis	Créditos não ressarcíveis ajustados	Débitos IPI (Inclui Reaj. Pago)	Débitos apurados pela Fiscalização	Débitos ajustados
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)=(b)-(c)-(d)	(f)	(g)	(h)=(f)-(g)+(b)	(i)	(j)	(k)=(h)-(i)
10/2011	1.701.175,31	29.421,54	0,00	1.671.753,75	0,00	0,00	1.671.753,75	491.122,54	89.577,27	580.699,02
11/2011	1.099.687,05	0,00	0,00	1.099.687,05	0,00	0,00	1.099.687,05	658.944,15	0,00	658.944,15
12/2011	957.599,12	0,00	0,00	957.599,12	1.660,87	0,00	959.260,00	145.703,18	60.785,73	206.488,91

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO SALDO CREDOR RESSARCÍVEL										
Período de apuração	Saldo credor do período anterior não ressarcível	Saldo credor do período anterior ressarcível	Saldo credor do período anterior total	Créditos não ressarcíveis ajustados	Créditos Ressarcíveis Ajustados	Débitos ajustados	Saldo credor não ressarcível	Saldo credor ressarcível	Saldo credor total	Saldo devedor
(a)	(b)	(c)	(d)=(b)+(c)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(j)=(h)+(i)	(k)
10/2011	0,00	0,00	0,00	0,00	1.671.753,75	580.699,02	0,00	1.091.053,82	1.091.053,82	0,00
11/2011	0,00	1.091.053,82	1.091.053,82	0,00	1.099.687,05	658.944,15	0,00	1.531.796,69	1.531.796,69	0,00
12/2011	0,00	1.531.796,69	1.531.796,69	1.660,87	957.599,12	206.488,91	0,00	2.284.567,71	2.284.567,71	0,00

Conforme se verifica, o novo valor apurado é superior ao anterior em R\$ 1.086,15.

À vista do exposto, voto por julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade, para reconhecer o direito da Interessada à diferença de crédito de R\$ 1.086,15 (um mil e oitenta e seis Reais e quinze centavos).

Diante do exposto, entendo que a Autoridade Julgadora de Primeira Instância não se negou a julgar a Manifestação de Inconformidade, apenas aplicou o resultado da mesma matéria de mérito julgada anteriormente em outro processo, e ainda, foi muito cuidadosa em esclarecer o alcance da decisão, permitindo que coubesse a liquidação do resultado do julgamento apurar os impactos em cada processo.

De forma que não reconheço prejuízo à defesa, que utilizou-se de todos os mecanismos do Processo Administrativo Fiscal a seu dispor e atacou apropriadamente, em seu Recurso Voluntário, as glosas que foram objeto do processo do auto de infração.

Não identifico os requisitos do art. 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, de maneira que afasto a arguição de nulidade.

II. Nota Fiscal Cancelada.

Esta matéria não foi tratada no Recurso Voluntário do Auto de Infração, configurando-se como matéria não impugnada, no processo nº 10530.722615/2014-60, nos termos do art. 17, do Decreto nº 70.235/1972. No entanto, tratarei da questão neste processo.

No Acórdão nº 14-98.967, a Autoridade Julgadora de Primeira Instância, no processo do auto de infração, assim abordou o tema.

No presente caso, como se trata de registro de créditos, embora a Interessada não tenha apresentado cópias do Raipi, pode-se constatar, pelo exame do PERDCOMP nº 25941.26132.310113.1.1.01-3692, que constou das e-fls. 186 a 284 do processo nº 10530.900928/2014-65 (ressarcimento de IPI do 4º trimestre de 2012), que houve escrituração do crédito relativo à nota fiscal nº 1580 (item 321, pág. 67 do PERDCOMP, e-fl. 252 daqueles autos), no montante de R\$ 29.495,75, CFOP 3.101.

Não houve, por sua vez, registro de créditos, relativamente às notas fiscais nº .1581 a 1586.

As alegações da Interessada parecem contraditórias, na medida em que não poderia haver pedido de autorização para emissão das notas fiscais 1581 a 1586, sem o prévio cancelamento da nota fiscal 1580, cuja requisição foi de sua iniciativa.

Ademais, como a nota fiscal foi cancelada menos de meia hora depois da emissão, não parece possível que os produtos tenham sido por ela acompanhadas no transporte.

Dessa forma, não faz sentido algum a alegação de que teria havido algum erro de sistema.

Também não procede a alegação de que as notas fiscais emitidas no dia 30 de novembro seriam notas fiscais “filhas” de uma nota fiscal “mãe” emitida no dia anterior, uma vez que notas fiscais somente podem ser emitidas nas situações expressamente previstas em lei.

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 333, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o Código de Processo Civil (CPC), revogada pelo novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o qual em seu artigo 373, reproduz inteiramente os incisos I e II, da Lei revogada.

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.”

A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada

imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O mesmo encontramos no Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º , com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º , § 1º)
Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º , § 2º)”

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

No entanto, no caso em questão não se trata de fato constitutivo do direito da Fazenda Pública, mas sim da Recorrente, que pleiteia o ressarcimento de créditos de IPI aos quais teria direito, neste caso, ela própria figurando como autora e, portanto, suportando o ônus da prova.

É necessário também ressaltar que, no que diz respeito a prova a favor do contribuinte, em razão da manutenção de contabilidade regular, seus registros precisam estar de acordo com os documentos fiscais comprobatórios, o que vale dizer que cabe a autoridade tributária verificar se os registros escriturais refletem adequadamente notas fiscais e outros documentos fiscais, especialmente em relação aos seus montantes, aspectos formais e natureza das operações a que se refiram.

Neste caso, fica bem claro que a Recorrente não se desincumbiu do ônus de provar a regularidade do crédito pretendido, em face dos documentos fiscais apresentados estarem em desacordo com a sua contabilidade e não apresentarem o devido destaque do IPI.

De qualquer forma, o Processo Administrativo Fiscal não é o recurso adequado à retificação da contabilidade ou de erros na emissão de documentação probatória, os quais possuem ritos administrativos próprios.

Sem razão à Recorrente.

III. Créditos na aquisição de ferramentas, partes e peças de máquinas e equipamentos.

A Recorrente argumenta o seguinte, em seu Recurso Voluntário:

Conforme se verifica nos autos do processo em epígrafe, o Auto de Infração lavrado em face da Contribuinte imputou à ora Recorrente infração por suposta escrituração indevida créditos de IPI, no período de maio a abril de 2012 a título de “outros créditos”.

Os referidos créditos, contudo, são referentes às notas fiscais n. 38279 e 48597, referentes a operações realizadas com o produto “braço de potência fase U/V/W para inversão de frequência”, as quais foram devolvidas com a devida tributação no mês, pelas notas fiscais 44859 e 46822, conforme amplamente demonstrado pela Contribuinte em sede de impugnação (fls. 2595 a 2604).

O acórdão recorrido, contudo, apesar de reconhecer que a conduta da Contribuinte não gerou qualquer dano ao erário público, na medida em que expressamente dispõe que “o procedimento adotado pela Interessada implicou, nos meses de abril e maio de 2012, a escrituração de créditos e débitos indevidos em cada mês em valores equivalentes, que se anularam”, rechaçou as arguições da Contribuinte sob o argumento, em síntese, de que “o destaque indevido do imposto não poderia legitimar o creditamento prévio indevido” e que, neste contexto, portanto, seria necessária “demonstração inequívoca do destaque indevido do imposto” – o que, segundo o que já foi analisado até aqui, foi efetuada pela Interessada – e sua escrituração nº RAUPI”.

No Termo de Verificação Fiscal vemos a seguinte imputação às glosas realizadas:

17. A contribuinte inseriu na sua escrita fiscal nos meses de abril e maio/2012, o valor de R\$ 23.939,87 e R\$ 5.216,16 como “outros créditos”, referentes às notas fiscais nos 38279 e 48597.

Porém, trata-se de “braço de potência fase U/V/W p/ inversor de frequência”, ou seja, partes e peças ou equipamento cuja a apropriação de crédito não é autorizada pela legislação.

18. Além disso a contribuinte inclui entre os bens que daria ensejo à contabilização de créditos “entradas e aquisições com créditos do imposto”: navalhas, presilha óleo solúvel, faca, papel para registrador e bladder para construção.

19. Porém, tais produtos não dão direitos a crédito de IPI, tendo em vista que não atendem aos requisitos trazidos pelo inciso I do art 226 do RIPI/2010, ou seja, não são decorrentes das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, matérias de embalagem, nem tão pouco podem ser considerados produtos consumidos no processo de industrialização.

(...)

22. Estes itens sofrem o desgaste natural inerente às máquinas das quais fazem parte, o que não pode ser confundido com o “consumo no processo de industrialização”, que conferiria o direito ao crédito, conforme dispõe o inciso I do artigo 226 do Decreto 7.212/2010.

23. O bladder é uma peça da máquina que infla para servir como molde interno dos pneus de motocicletas. Para fins de ilustração segue foto de um bladder de construção:

Neste tema, temos duas situações diferentes: a primeira o pedido de crédito na aquisição de bens, que foram devolvidos em garantia, com a alegação de que a operação teria sido feita com o destaque do IPI, o que teria anulado os efeitos do referido crédito, e o segundo partes de máquinas que não foram consideradas como classificáveis na situação de matéria prima ou produto intermediário.

Em relação à devolução de bens que não eram de sua fabricação, assim manifestou-se a DRJ:

O registro escritural de créditos somente pode ser efetuado nos casos previstos no regulamento e o fato de a Interessada ter dado saída aos mesmos produtos com destaque de IPI não gera, retroativamente, ou, dito de outra forma, não legitima o crédito indevidamente tomado.

Em relação às aquisições em questão, a Interessada não era estabelecimento industrial ou estabelecimento equiparado a industrial, de forma que não poderia ter escriturado os créditos, conforme claramente dispõe o Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, em seus arts. 225 a 227.

Dessa forma, a Fiscalização efetuou corretamente as glosas.

Por outro lado, nas devoluções, tratando-se de produtos sobre os quais não havia incidência do IPI, por não serem de fabricação da Interessada, nem de produtos que caracterizassem seu estabelecimento como equiparado a industrial, não deveria ter havido o destaque do imposto.

Portanto, o destaque foi indevido e, portanto, a escrituração dos débitos no Raiipi também foi indevida.

Dessa forma, o procedimento adotado pela Interessada implicou, nos meses de abril e maio de 2012, a escrituração de créditos e débitos indevidos em cada mês em valores equivalentes, que se anularam.

É claro que a Fiscalização não teria o ônus de prever que as operações ocorreram da forma descrita pela Interessada em sua impugnação.

De fato, a defesa apresentada pela Interessada, do ponto de vista técnico, como já esclarecido, não parece correto, pois o destaque indevido do imposto não poderia legitimar o creditamento prévio indevido.

Considero sem razão à Recorrente neste ponto.

A Recorrente estornou um crédito pela aquisição de produtos que não dariam direito a crédito, e que em seguida foram devolvidos pelo mecanismo de destacar o IPI indevidamente na saída destes mesmos produtos. A Autoridade Julgadora de Primeira Instância reconheceu que o efeito para a apuração do IPI seria de anular o crédito pretendido, no entanto, considero que apesar da conclusão da DRJ estar correto, por outro lado, o lançamento de débito indevido do IPI poderia gerar no futuro a retificação legítima da contabilidade e do RAUPI, por ter se estabelecido um débito do imposto que seria indevido.

A forma como procedeu a Recorrente manteve a geração de um crédito indevido e que teria sim que ser glosado pela fiscalização, restando à Recorrente o estorno do débito incorretamente destacado em documentação fiscal, e nos seus registros contábeis, de forma que o contencioso fiscal não é adequado para proceder estes ajustes.

Com relação aos demais itens, a DRJ reverteu a glosa de parte dos itens, conforme registra-se no Acórdão Recorrido:

*Entretanto, ao contrário das câmaras de vulcanização, **as navalhas e facas enquadram-se como ferramentais, nos termos do PN CST no 65, de 1971, uma vez que se desgastam em ação direta sobre o produto fabricado.***

Nesse caso, há direito de crédito.

Finalmente, em relação aos produtos presilha óleo solúvel e papel para registrador, ao que tudo indica (Danfe de e-fl. 2646, por exemplo), trata-se de material de consumo, não havendo a Interessada apresentado prova adicional que demonstrasse ao contrário.

Dessa forma, não há como se cogitar de direito de crédito.

No Acórdão Recorrido, a DRJ aponta outro processo, da mesma Recorrente, de número 10530.723931/2019-63, onde se discute o mesmo tema, com itens e produtos semelhantes.

O referido processo já foi julgado em segunda instância através do Acórdão nº 3301.011-773, onde trata especificamente dos chamados *bladders*, item que faz parte do presente processo, como podemos constatar da reprodução de trecho do Termo de Verificação Fiscal, às e-fls. 2210 e 2111.

18. Além disso a contribuinte inclui entre os bens que daria ensejo à contabilização de créditos “entradas e aquisições com créditos do imposto”: **navalhas, presilha óleo solúvel, faca, papel para registrador e bladder para construção.**

19. Porém, tais produtos não dão direitos a crédito de IPI, tendo em vista que não atendem aos requisitos trazidos pelo inciso I do art 226 do RIPI/2010, ou seja, não são decorrentes das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, matérias de embalagem, nem tão pouco podem ser considerados produtos consumidos no processo de industrialização.

20. Incluem-se entre as matérias-primas e produtos intermediários aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

(...)

22. Estes itens sofrem o desgaste natural inerente às máquinas das quais fazem parte, o que não pode ser confundido com o “consumo no processo de industrialização”, que conferiria o direito ao crédito, conforme dispõe o inciso I do artigo 226 do Decreto 7.212/2010.

23. O bladder é uma peça da máquina que infla para servir como molde interno dos pneus de motocicletas. Para fins de ilustração segue foto de um bladder de construção:

Estamos tratando então de presilhas de óleo solúvel, papel para registrados e *bladder*.

O direito ao crédito pretendido decorre da aplicação do inciso I, do art. 226, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a **matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;**

(...)

Esclarecemos que além do que está claramente disposto no RIPI, há a Solução de Consulta COSIT nº 135, de 14 de setembro de 2021, que traz esclarecedor entendimento sobre o tema:

23. **Diante do exposto e com base na legislação citada, proponho que seja esclarecido à consulente que se considera produto intermediário (PI), para efeitos de apuração de créditos do IPI, escapando ao conceito de matéria-prima e material de embalagem:**

a) o bem que se incorpora ao produto final, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no RIPI/10, dele resultando diretamente um novo produto (PI strictu sensu); ou

b) o bem que se consome no processo de industrialização (à semelhança do que ocorre com o PI strictu sensu) em decorrência de contato físico com o produto final, embora a esse não se incorporando, por ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida (PI lato sensu).

24. Para efeitos de reconhecimento do direito ao crédito básico do IPI não se considera consumido no processo de industrialização o produto que, embora em contato com o produto final, sofra mero desgaste, tal como pode ocorrer com máquinas, equipamentos ou outros bens utilizados no processo de fabricação.

Os demais itens que não tiveram suas glosas revertidas, ou tratam-se de bens de consumo que não possuem contato direto com a mercadoria (papel para registrados), ou sofrem desgaste pelo simples fato de serem partes ou peças das máquinas utilizadas na produção, e o seu desgaste não aproveita diretamente ao produto em produção, mas decorrem apenas e exclusivamente como decorrência do uso e atuação das máquinas e equipamentos dos quais são partes ou peças, presilhas de óleo solúvel e *bladder*.

A Recorrente indica ainda que um *bladder* teria utilização por apenas 3,5 dias na produção dos produtos de sua industrialização. No entanto, o fato do desgaste da peça ou parte resultar em uma vida útil pequena quando muito a coloca como natureza de consumível, mas isso não implica em prova de sua agregação ao produto final ou de que seu desgaste decorra de seu consumo no processo de industrialização, mas sim de sua capacidade de servir como molde.

Foi juntado aos autos do processo nº 10530.722615/2014-60, um parecer técnico, de e-fls 2801 a 2865, laudo técnico sobre o processo produtivo da Recorrente, onde encontramos, na e-fl. 2829, uma explicação detalhada do uso dos *bladders*:

8.3 Consumo de Bladders (câmaras de vulcanização de pneus)

A Vulcanização é uma etapa crítica do processo de produção de pneus. Nesta etapa, os pneus pré-formados são colocados no interior de prensas dotadas de moldes com as formas e desenhos da banda de rodagem especificada. No interior desses moldes, os pneus são pressionados por meio de bladders (câmaras de vulcanização de pneus) (vide Figura 22) que são inflados com água superaquecida e submetido a altas pressões e temperaturas para curar a borracha. Após repetidas operações de vulcanização, os bladders costumam furar ou se romper, devendo ser substituídos.

Nas Figuras 23, 24 e 25 podem ser observados bladders danificados, após seu uso no processo, e recolhidos para posterior descarte.

(...)

Segundo informações dos operadores, em média, os bladders se desgastam e são substituídos após a vulcanização de 350 a 400 pneus.

Constatou-se, portanto, que os bladders de vulcanização são ferramentas essenciais para o processo de vulcanização que se desgastam no processo de produção de pneus e que devem ser substituídos regularmente.

Vemos que esta peça da máquina serve como parte de molde ou forma que serve para dar forma a banda de rodagem e vulcanizar o pneu, pela pressão e água superaquecida, e como resultado, desgastam-se e apresentam uma vida útil limitada.

O aproveitamento do crédito básico de IPI pela aquisição de moldes e formas já foi objeto de apreciação pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, em processo que avaliava este tipo de crédito para moldes e formas para sapatos, conforme trechos do Acórdão, que reproduzo a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

CRÉDITO PRESUMIDO. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. RECURSO REPETITIVO. REPRODUÇÃO DA DECISÃO DO STF. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RECEITA OPERACIONAL BRUTA. INCLUSÃO. A receita

originada da variação cambial positiva obtida nas exportações de produtos é considerada receita decorrente destas exportações, devendo ser incluídas na receita de exportação e na receita operacional bruta para efeito da apuração do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 1996 CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. MOLDES E MATRIZES PARA FABRICAÇÃO DE CALÇADOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os moldes e matrizes utilizadas na fabricação de calçados, apesar de constituírem uma despesa necessária para a produção, não integram efetivamente o produto final nem sofrem perda de suas propriedades físicas e químicas em ação direta sobre este último, decorrendo sua obsolescência devido ao fato de não poderem ser reaproveitados quando da mudança dos modelos de calçados, motivo pelo qual não integram o cálculo do crédito presumido do IPI.

(...)

Voto Vencedor

Conselheiro Demes Brito- Redator designado

Em que pese os argumentos do voto da Ilustre Conselheira Relatora, discordo diametralmente de seu entendimento.

A matéria divergente posta a julgamento nesta E.Câmara Superior, diz respeito quanto ao direito ao aproveitamento do crédito presumido do IPI em relação à aquisição de moldes e matrizes para a produção de calçados.

Com efeito, inicialmente, se faz necessário, percorrer os contornos jurídicos do Imposto Sobre Produtos Industrializados- IPI, bem como seus fundamentos Constitucionais.

O Imposto sobre produtos Industrializados- IPI é um dos tributos mais relevantes na esfera de competência da União Federal, até a reforma tributária introduzida pela Emenda Constitucional nº18, de 01 dezembro de 1965, o IPI era denominado Imposto de Consumo, gravando a saída de produtos do estabelecimento fabril. Contudo, a denominação não se mostrava adequada ao objeto de tributação do IPI, pois consumo, assim, havia de fato uma discrepância entre o nome do tributo e sua realidade econômica, que foi corrigida pela reforma tributária implantada em 1965.

(...)

*Relativamente à divergência quanto ao direito ao aproveitamento do crédito presumido do IPI em relação à aquisição de moldes e matrizes para a produção de calçados, **verifica-se que o processo produtivo da Contribuinte não atende o comando do artigo 147 do RIFI/1998, considerando que não sofre qualquer desgaste, dano ou perda de suas propriedades físicas em função de ação diretamente exercida sobre os produtos fabricados.***

Compulsando detidamente aos autos, verifico que a própria DRJ constatou que os moldes e matrizes não sofrem desgaste. Vejamos:

Diante do exposto, é inegável que não há o consumo dos referidos utilitários no processo de industrialização.

As formas, navalhas e matrizes são consideradas moldes e ferramentas, não sofrendo desgaste, dano ou perda de suas propriedades físicas ou químicas em função de ação exercida diretamente sobre os produtos fabricados.

In caso, os produtos glosados, apesar de constituírem uma despesa necessária para a produção, não integram o produto final nem sofrem perda de suas propriedades físicas e químicas em ação direta sobre este último, portanto, inadmissível o direito de crédito presumido em relação à aquisição de moldes e matrizes para a produção de calçados.

(Acórdão nº 9303-0078.541, Conselheir Redator-Voto Vencedor Demes Brito, 3ª Turma, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 18/04/2019)

Tenho de concordar com este precedente da CSRF, tendo em vista que o desgaste dos *bladders* decorre especificamente do stress mecânico típico de sua operação com altas temperaturas e pressão, e não pela sua atuação sobre o produto em si.

Ademais, à mesma conclusão sobre o *bladder* chegou o Acórdão nº 3301.011-773, conforme podemos constatar com o texto a seguir:

Do laudo pericial colacionado pela Recorrente observa-se que há identificação dos insumos (navalhas, escovas, facas, tesouras e esteiras), entretanto inexistente detalhamento técnico a respeito

das ferramentas de corte e outros bens aplicados no processo produtivo da Recorrente. Sendo, pois, genérico o laudo em relação aos itens glosados pela fiscalização.

Assim, com base nos precedentes previamente colocados, entendo como passíveis de ressarcimento os seguintes produtos intermediários: chairas e cabos para lâminas que tem ação direta sobre o produto, assim como as navalhas.

Os demais produtos e embalagens ou não tem contato direto e imediato com o bem industrializado, ou não o integram, ou, ainda, são aproveitados apenas para o seu transporte.

De forma que considero sem razão à Recorrente.

IV. Créditos decorrentes da aquisição de produtos utilizados na industrialização de produtos saídos com suspensão

Tratam-se de créditos decorrentes da aquisição do produto “BUDENE 1280”, que seria utilizada na produção de itens que saíram com suspensão (industrialização por encomenda de terceiros) e itens sujeitos ao pagamento do IPI.

A Recorrente alega em seu Recurso Voluntário que teria demonstrado em sede de impugnação de que a aquisição deste produto foi para uso próprio e não para a industrialização por encomenda da empresa CONTINENTAL. No entanto, o que vemos na impugnação é o que se segue:

Realmente a ora impugnante realiza operações de industrialização por encomenda da empresa Continental no qual é utilizada a mercadoria "BUDENE 1280".

Entretanto neste caso, a empresa adquiriu tal mercadoria com finalidade de consumo na sua própria industrialização em geral para produtos diversos.

Ou seja, no caso das notas fiscais no 28686, 28774, 28798 e 28830 a aquisição do produto "BUDENE 1280" fora com finalidade de uso próprio da ora impugnante e não com a finalidade de industrializar por encomenda como quer fazer crer a Autoridade Fiscal.

Como podemos ver, as referidas notas fiscais autuadas pelo Fiscal são na sua integralidade notas fiscais de venda, enviadas no CFOP 5102 que se trata de saída relacionada à venda de mercadoria adquirida ou recebidas de terceiros, o que está totalmente correto e, desta forma, gera o direito ao crédito de IPI.

Desta forma, não há o que se falar em aquisição de produtos utilizados na industrialização de produtos saídos com suspensão, pois a operação foi de venda e com o destaque do IPI, não havendo nenhuma hipótese de suspensão no presente caso.

De fato, é plausível que o referido item seja matéria prima tanto de produtos industrializados para terceiros, como aqueles de produção própria, mas a justificativa de que o CFOP teria sido o de venda por terceiros na aquisição não faz prova a favor do contribuinte, nem afasta a aplicação do art. 254 do RIIPI, posto ser natural que numa operação de compra de terceiros, este seja o CFOP a ser aplicado, não guardando nenhuma relação futura com a saída do item com o IPI suspenso ao final da industrialização.

Na prática, caberia à Recorrente por demonstração de custos e de estoques consumidos por processo de industrialização separadamente, que esta aquisição teria sido inteiramente destinada à produção própria, ou ainda, proporcionalmente, por qualquer modalidade de demonstração do rateio, em ambas as situações, suspensão ou pagamento do IPI,

já que na impugnação a Recorrente expressamente admite que há uma utilização do produto em ambos os casos.

Sem razão à Recorrente.

V. Créditos não ressarcíveis decorrentes da importação de produtos para a revenda.

A Autoridade Tributária não permitiu o ressarcimento de créditos decorrentes da importação de produtos para revenda, conforme o trecho do TVF abaixo reproduzido.

SOLICITAÇÃO DE CRÉDITOS NÃO PASSIVEIS DE RESSARCIMENTO

30. Foi realizado batimento entre as mercadorias importadas e os produtos vendidos. Foi constatado que houve revenda de produtos importados. Isto ocorreu com nas notas fiscais de saída nos 325, 54.470 e 56.171. Os créditos de IPI sobre importação de mercadorias destinadas a revenda foram reclassificados pela fiscalização com créditos não ressarcíveis (para apropriação foi utilizado em um valor proporcional a quantidade vendida). Apesar de passíveis ao aproveitamento de crédito (inciso I do art 226 do RIPI/2010), não serão passíveis de ressarcimento conforme Tabela 4 abaixo:

O art. 11, da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, define as hipóteses de créditos de IPI passíveis de ressarcimento.

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.

A simples leitura do dispositivo legal que permite o ressarcimento dos créditos de IPI, que não puderem ser compensados com os débitos de IPI decorrentes da saída de produtos do estabelecimento industrial ou equiparado, é suficiente para resolver a questão, posto que a previsão legal é apenas no sentido de permitir o ressarcimento de créditos decorrentes da aquisição de matéria prima, produto intermediário e embalagem utilizados no processo industrial, excluindo a possibilidade para os bens adquiridos para a revenda.

Sem razão à Recorrente.

VI. Saída de produtos para a Amazônia Ocidental – comprovação dos requisitos de benefícios tributários.

A Autoridade Tributária lançou crédito tributário de IPI referente ao imposto incidente em operações de saída de produtos para clientes localizados na Amazônia Ocidental por descumprimento art. 96, do Decreto nº 7.212/2010, e art. 18 e 34, da Portaria SUFRAMA nº 529/2006, tendo em vista que a Recorrente não teria comprovado o ingresso no regime da Amazônia Ocidental, conforme previsto no art. 96, do RIPI/2010 e regulamento da Portaria SUFRAMA acima referida.

No decorrer do procedimento de auditoria a Recorrente informou que aguardava a conclusão de procedimento de vistoria técnica pela SUFRAMA a respeito dos produtos em questão.

Em seu Recurso Voluntário, processo nº 10530.722615/2014-60, alega o seguinte:

Com a devida vênia, em sede de Impugnação, a Contribuinte, ora Recorrente, demonstrou que a suposta infração refere-se a vendas consignadas nas notas fiscais n. 49.665, 50.373, 50.441, 52.860 e 56.501, as quais foram destinadas a estabelecimento - Guaporé Comércio de Moto Peças Ltda. – localizado na Amazônia Ocidental, demonstrando, inclusive, o recebimento das mercadorias no referido estabelecimento.

As referidas notas fiscais foram emitidas com todas as informações necessárias, inclusive o registro da suspensão do IPI, tendo sido feito o Protocolo de Ingresso de Mercadoria Nacional (PIN) junto à SUFRAMA, demonstrando a internalização das mercadorias. Ora, diante deste arcabouço probatório, é inequívoco que as mercadorias ingressaram na Amazônia Ocidental, com o cumprimento de todos os procedimentos exigidos.

Ademais, as situações de processamento das notas fiscais podem ser consultadas na base de dados do Suframa, cuja consulta, inclusive, a Contribuinte anexa, por amostragem, ao presente recurso voluntário, demonstrando que as referidas notas fiscais constam como “vistoriadas”, legitimando e a ratificando as arguições até então realizadas.

Apresenta o Protocolo de Ingresso de Mercadoria Nacional (PIN), como prova de ingresso dos produtos na Amazônia Ocidental, no entanto, o ponto da Autoridade Tributária é a de que há Portaria da SUFRAMA nº 529, de 28 de novembro de 2006, que determina o seguinte:

Art.18 A comprovação do ingresso da mercadoria nacional remetida para as áreas incentivadas sob administração da Suframa, se dará após a realização dos procedimentos estabelecidos nos artigos 2º e 11, respectivamente, quando se tratar de vistoria física ou vistoria técnica, desde que sejam observados os termos do art. 15.

Parágrafo único. Será disponibilizada pela Suframa, para impressão, a comprovação do ingresso de mercadoria em sua página na rede mundial de computadores (internet) no sítio <www.suframa.gov.br>.

(...)

Art.34 Não constituirá prova do ingresso da mercadoria, a expedição de protocolo ou aposição de qualquer carimbo, autenticação, visto, etiqueta, selo de controle pela Suframa ou do fisco de destino, nas vias dos documentos mencionados no inciso III do artigo 2º e nos incisos I, II e III do artigo 11.

A Recorrente não traz outras provas sobre o cumprimento dos requisitos de elegibilidade ao benefício tributário, cujo ônus da prova recai sobre aquele que pleiteia o direito.

De forma que, na ausência das comprovações exigidas por normativa da SUFRAMA, considero sem razão à Recorrente, por ausência probatória.

VII. Vendas à empresa Continental – retorno de mercadorias industrializadas por encomenda, contendo insumos importados e afastando a suspensão, argumenta denúncia espontânea processo nº 10530.726381/2013-49.

A Recorrente enviou produtos decorrentes de industrialização por encomenda, com suspensão do IPI, no entanto, a Autoridade Tributária identificou que foram utilizadas matérias primas importadas, em descumprimento aos requisitos para a fruição da suspensão, previstos nos incisos VI e VII, do art. 43, do RIPI/2010.

Art. 43. Poderão sair com suspensão do imposto:

(...)

VI - as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem destinados à industrialização, desde que os produtos industrializados sejam enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos;

VII - os produtos que, industrializados na forma do inciso VI e em cuja operação o executor da encomenda não tenha utilizado produtos de sua industrialização ou importação, forem remetidos ao estabelecimento de origem e desde que sejam por este destinados:

a) a comércio; ou

b) a emprego, como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, em nova industrialização que dê origem a saída de produto tributado;

(...)

A Recorrente argumenta que procedeu a compensação dos referidos débitos através do processo nº 10530.726381/2013-49, e que estaria sujeita ao instituto da denúncia espontânea. A DRJ assim se posicionou sobre o cabimento da denúncia espontânea em relação aos débitos submetidos a declarações de compensação:

Nos termos dos arts. 15, 16, III, 17 e 21 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, e alterações posteriores, considera-se não impugnada a matéria não expressamente contestada na impugnação, precluindo o direito de o contribuinte discuti-la posteriormente.

Dessa forma, as diferenças mencionadas deveriam, em princípio, ter sido objeto de esclarecimento específico quanto à sua origem e de demonstração quanto aos insumos que nelas foram empregados. Como se verá adiante, a relação de insumos e notas fiscais apresentadas aparentam referir-se a todas as saídas, que incluem as que foram objeto da pretendida denúncia espontânea e, ao que tudo indica, e algumas que são objeto de discussão administrativa em sede de manifestações de inconformidade apresentadas contra as não homologações de compensação.

Dentre os débitos que foram lançados pelo auto de infração em análise, estão aqueles que foram objeto de compensações informadas nos Perdcomps 28677.18647.240913.1.3.17-9009, 40592.52576.240913.1.3.17-6577, 02214.04545.240913.1.3.17-1419, 28515.03634.240913.1.3.17-0700, 40649.88147.240913.1.3.17-7655 e 20943.71016.240913.1.3.17-7452.

Segundo informações obtidas dos sistemas eletrônicos, a situação das mencionadas declarações de compensação é a seguinte:

Perdcomp Original	Última Retificadora	Pedido de Cancelamento	Perdcomp com Crédito	Processo	Situação
28677.18647.240913.1.3.17-9009	N/A	34277.83113.240714.1.8.17-4027	37201.12207.230913.1.1.17-2580	10530.900148/2016-87	Cancelamento deferido
40592.52576.240913.1.3.17-6577	N/C	N/A	23249.45384.230913.1.1.17-2828	10530.902173/2013-52	Homologação parcial
02214.04545.240913.1.3.17-1419	19968.16902.310714.1.7.17-4002	N/A	01997.80375.310714.1.5.17-2400	10530.901806/2014-96	Homologação total
28515.03634.240913.1.3.17-0700	N/C	N/A	39741.27589.121213.1.5.17-4200	N/A	Homologação total
40649.88147.240913.1.3.17-7655	N/A	41421.08107.120814.1.8.17-1801	07895.87415.230913.1.1.17-3174	N/A	Cancelamento deferido
20943.71016.240913.1.3.17-7452	N/A	17530.42021.120814.1.8.17-4575	02065.60442.230913.1.1.17-0854	N/A	Cancelamento deferido

(...)

Conforme antecipado no citado despacho do processo nº 10530.726381/2013-49 e anteriormente no presente voto, a multa de mora de mora foi incluída nos cálculos dos débitos.

A questão – efeitos da denúncia espontânea e exigência de acréscimos legais –, de todo modo, não é matéria a ser tratada nos presentes autos, relativamente aos débitos confessados, mas em cada um dos processos em que tenha sido expedido despacho decisório e tenha a Interessada apresentado manifestação de inconformidade.

Finalmente, a última tela trata da homologação total das compensações declaradas nº Perdcomp nº 28515.03634.240913.1.3.17-0700.

(...)

Dessa forma, os débitos compensados nas três declarações de compensação acima mencionadas não poderiam ser objeto de lançamento, independentemente do reconhecimento do direito de crédito, uma vez que foram confessados.

Já os débitos constantes dos Perdcomps 28677.18647.240913.1.3.17-9009, 40649.88147.240913.1.3.17-7655 e 20943.71016.240913.1.3.17-7452, que foram cancelados pela própria Interessada, devem ser mantidos. Dessa forma, os débitos compensados nas três declarações

de compensação acima mencionadas não poderiam ser objeto de lançamento, independentemente do reconhecimento do direito de crédito, uma vez que foram confessados.

Já os débitos constantes dos Percomps 28677.18647.240913.1.3.17-9009, 40649.88147.240913.1.3.17-7655 e 20943.71016.240913.1.3.17-7452, que foram cancelados pela própria Interessada, devem ser mantidos.

(...)

À vista do exposto, voto por julgar procedente em parte a impugnação de lançamento, para reconhecer o direito de crédito em relação às aquisições das ferramentas “navalhas” e “facas”; para reconhecer o direito ao creditamento escritural, no mês de dezembro de 2012, do valor de R\$ 29.495,75, a título de crédito pago em desembaraço aduaneiro; e para cancelar a parcela do IPI não destacado em nota fiscal, lançada no auto de infração, mas confessada pela Interessada em declarações de compensação não canceladas.

O termo de início da Ação Fiscal que resultou no lançamento, do processo nº 10530.722615/2014-60, é de **07 de maio de 2014**, e-fl 2, com ciência no dia **08 de maio de 2014**, e-fl. 6, daquele processo.

A Recorrente em seu Recurso Voluntário, no processo nº 10530.722615/2014-60 informa o seguinte:

*Em sede de impugnação, a Contribuinte reiterou e demonstrou que os débitos relacionados às operações questionadas pela Autoridade Fiscal, ou seja, aqueles referentes às operações de industrialização por encomenda, realizadas com a empresa Continental, em que se utilizou insumos importados, já se encontravam extintos quando da autuação. **Primeiramente, mediante denúncia espontânea e compensação e, posteriormente, com a inclusão no REFIS.***

Há de se dizer, assim, que as supostas diferenças apontadas no r. acórdão, entre as operações questionadas e as compensações inicialmente realizadas pela Contribuinte, não subsistem. Isto porque, as compensações realizadas abrangeram a totalidade das operações de industrialização em que foram utilizados insumos importados, nas quais, de fato, era devido o IPI.

(...)

Ademais, cumpre destacar que, no que tange às compensações canceladas suscitadas no acórdão ora recorrido, conforme já referido nos autos, a Contribuinte efetuou o cancelamento das referidas compensações para incluir os débitos, confessados em denúncia espontânea, relacionados às operações realizadas à empresa Continental, no REFIS da Crise – Processos Administrativos n. 10530.726085/2014-29, conforme se demonstra com o termo de adesão que ora se junta, bem como com planilha relacionando os débitos que foram incluídos.

Assim, não restam dúvidas de que não há valores de IPI exigíveis decorrentes das operações realizadas pela Contribuinte com a empresa Continental, eis que, aqueles devidos e confessados, foram integralmente quitados.

Por mais esta razão, merece reforma o acórdão ora recorrido e, conseqüentemente, cancelamento o auto de infração lavrado, eis que, pelas razões acima expostas, não merece subsistir.

Há de fato documentação acostada aos autos sobre o pagamento de parte do que seriam os valores lançados, como se encontra nas e-fls. 2776 a 2790, do p processo nº 10530.722615/2014-60, que refere-se a pedido de quitação antecipada dos parcelamentos, com data no documento, e-fl. 2777, de 03 de novembro de 2014.

Também consta na e-fl 2783, do processo nº 10530.722615/2014-60, o recebimento do pedido de parcelamento, com data de 13 de agosto de 2014.

Todas estas datas são posteriores à ciência do Termo de Início da Ação Fiscal.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, no seu artigo 138, define a denúncia espontânea.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se fôr o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Tendo em vista que o Acórdão recorrido já deu provimento parcial em relação aos débitos confessados em PER/DCOMP, e que os atos necessários ao pagamento das parcelas submetidos ao REFIS são posteriores à ciência do Termo de Início da Ação Fiscal que resultou no lançamento destes mesmos créditos, aplica-se o parágrafo único do art. 138, do CTN, para afastar a denúncia espontânea.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral