



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.907996/2009-16
Recurso Voluntário
Resolução nº **3401-002.177 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 19 de novembro de 2020
Assunto CRÉDITO PRÊMIO DE IPI
Recorrente SERRA NORTE GRANITOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por voto de qualidade, em converter o julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem para que esta verifique, em relação a cada “memorando de exportação” apresentado pelo Recorrente, se há indicação de número de Registro de Exportação e/ou DDE e, em caso positivo, se estes documentos, efetivamente comprovam a realização da exportação, com base nos dados registrados no SISCOMEX. Vencidos os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (Relator), Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que rejeitaram a proposta de diligência. Manifestou a intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, porém, o Conselheiro declinou de sua intenção. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Luis Felipe de Barros Reche (suplente convocado(a)), Fernanda Vieira Kotzias, Ronaldo Souza Dias, Joao Paulo Mendes Neto, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente Substituto).

Relatório

1.1. Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI (crédito básico e presumido) apurado no primeiro trimestre de 2005.

1.2. O pedido de crédito foi parcialmente deferido pela DRF de Vitória, porquanto:

1.2.1. O estorno de crédito compensado em março pela **Recorrente** deveria ter sido feito em julho, data em que oferecido à compensação;

1.2.2. Entradas para ativo imobilizado não geram créditos básicos de IPI;

1.2.3. A **Recorrente** incluiu todo o crédito presumido de 2004 em janeiro de 2005;

1.2.4. *“Com o advento da IN/SRF n.º 313/2003, a partir de abril de 2003, o conceito de ROB para o cálculo do crédito presumido é alterado, passando a compô-lo somente a receita da venda de produtos industrializados pela empresa”;*

1.2.5. *“Para que se considere como receita de exportações, as vendas as comerciais exportadoras não podem ter outro destino que remessa para embarque de exportação ou para recintos alfandegados” e no caso as mercadorias foram remetidas para o estabelecimento dos adquirentes;*

1.2.5.1. Ademais, parte das exportações não foram demonstradas, sequer por memorando de exportação;

1.2.5.2. Ainda, houve devolução de parte das mercadorias vendidas com o fim específico de exportação;

1.2.6. Parte das notas de industrialização por encomenda são, em verdade, retorno simbólico dos insumos enviados em que houve, anteriormente, o aproveitamento dos créditos;

1.2.7. Cinco notas fiscais foram oferecidas a crédito em duplicidade;

1.2.8. O afastamento por insuficiência probatória dos créditos presumidos de venda com o fim específico de exportação, torna a operação uma venda comum, tributada, logo, além do lançamento de ofício, foram majorados os débitos de IPI na escrita fiscal.

1.3. Intimada, a **Recorrente** apresentou Manifestação de Inconformidade em que argumenta:

1.3.1. *“A utilização subsidiária do § 1º, do art. 42, do Decreto 4.544/2002 nestes casos afigura-se inadequada, pois a definição de mercadorias com fim específico de exportação nele previsto é servil apenas para fins de suspensão do imposto, sendo que a Lei n.º 9.363/1996 remete à aplicação subsidiária do regulamento de IPI, tão somente para definição de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem”;*

1.3.2. *“A Lei complementar n.º 87/1996, em seu art. 3º Parágrafo único, estabelece que as empresas comerciais exportadoras podem receber mercadorias com fim específico de exportação”;*

1.3.3. O memorando de exportação é documento hábil a demonstrar a exportação de mercadorias.

Fl. 3 da Resolução n.º 3401-002.177 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10783.907996/2009-16

1.4. A DRJ de Ribeirão Preto negou provimento à Manifestação de Inconformidade, pois:

1.4.1. A **Recorrente** parcelou o auto de infração da multa de ofício de IPI relativa ao período de apuração em referência, logo, os tornaram-se definitivos os débitos da conversão das remessas com fim específico de exportação em vendas internas;

1.4.2. O artigo 39 § 2º da Lei 9.532/97 fixa interpretação no sentido de venda com o fim específico de exportação ser apenas aquela em que há a remessa direta para embarque ou para recintos alfandegados.

1.5. Intimada, a **Recorrente** apresenta voluntário em que reitera apenas a tese de o memorando de exportação ser documento hábil a prova-la.

Voto Vencido

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. O processo em liça versa sobre o **CONCEITO DE REMESSA DE EXPORTAÇÃO PARA FINS DE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI**. De um lado a fiscalização defende que para se ter por remessa de exportação, a mercadoria deve ou a) se enviada a embarque ou b) a recinto alfandegado. De outro lado, a **Recorrente** ressalta ser indiferente o local da remessa bastando prova de que a mercadoria foi efetivamente exportada, a exemplo, com um memorando de exportação.

2.2. Entendo que a documentação coligida aos autos é suficiente para solucionar a lide em liça, porém, por voto de qualidade, fui vencido em meu entendimento, conforme decisão do Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares – da qual, por evidência, divirjo, inobstante a sua vasta sabedoria.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Redator Designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume muito bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, ousou dele discordar em relação à possibilidade de comprovação de receitas de exportação pela simples apresentação de memorandos de exportação por empresa comercial exportadora:

Fl. 4 da Resolução n.º 3401-002.177 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10783.907996/2009-16

2.8. *Em consulta por CNPJ no Comprovante de Inscrição e Situação Cadastral constatou-se que as empresas adquirentes das mercadorias da Recorrente são sociedades do tipo limitada ou EIRELI, isto é, não são Tradings (sempre sociedade por ações, ex vi art. 2º inciso II do Decreto 1.248/72), salvo a empresa AGG. Ora, tendo em vista que a própria fiscalização constata que a remessa é feita a empresas que tem como atividade principal a exportação, todas elas (empresas) são Comerciais Exportadoras, sendo de rigor a concessão do crédito, quando apresentados memorandos de exportação – até porque o memorando é emitido após a confirmação da exportação pela Comercial Exportadora, inclusive com indicação do Registro de Exportação (facilmente verificável pela fiscalização), nos termos do Convênio CONFAZ 84/2009:*

(...)

3. *Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço do Recurso Voluntário e a ele dou parcial provimento para conceder os créditos das exportações indiretas em que foram apresentados memorandos de exportação, salvo da empresa AGG.*

Com efeito, os documentos que efetivamente comprovam as exportações são o Registro de Exportação (RE) e a Declaração de Exportação (DE) **averbados** (substituídos, atualmente, pela Declaração Única de Exportação - DU-E), os quais são gerados a partir de informações prestadas pelo exportador em sistema informatizado da Secretaria da Receita Federal (Siscomex), onde ficam armazenadas tais informações para conferência pela Fiscalização Aduaneira.

Os memorandos de exportação, por outro lado, são documentos produzidos unilateralmente pelo exportador, sem qualquer tipo de verificação por parte das autoridades aduaneiras e sem sequer possuírem previsão legal para sua utilização como documento oficial comprobatório de exportações, ao contrário do RE e da DE. Vejamos o que consta do **Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos** (Decreto n.º 4.543, de 2002):

CAPÍTULO II

DO DESPACHO DE EXPORTAÇÃO

Seção I

Das Disposições Preliminares

Art. 519. Despacho de exportação é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo exportador em relação à mercadoria, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas a seu desembaraço aduaneiro e a sua saída para o exterior.

Art. 520. Toda mercadoria destinada ao exterior, inclusive a reexportada, está sujeita a despacho de exportação, com as exceções estabelecidas na legislação específica.

(...)

Seção II

Do Registro de Exportação

Art. 523. O registro de exportação compreende o conjunto de informações de natureza comercial, financeira, cambial e fiscal que caracteriza a operação de exportação de uma mercadoria e define o seu enquadramento, devendo ser efetuado de acordo com o estabelecido pela Secretaria de Comércio Exterior.

Art. 524. O registro de exportação, no Siscomex, nos casos previstos pela Secretaria de Comércio Exterior, é requisito essencial para o despacho de exportação de mercadorias nacionais ou nacionalizadas, ou de reexportação.

Seção III

Da Declaração de Exportação

Art. 525. O documento base do despacho de exportação é a declaração de exportação.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer diferentes tipos e formas de apresentação de declaração de exportação, apropriados à natureza dos despachos, ou a situações específicas em relação à mercadoria ou a seu tratamento tributário.

Art. 526. A retificação da declaração de exportação, mediante alteração das informações prestadas, ou a inclusão de outras, será feita pela autoridade aduaneira, de ofício ou a requerimento do exportador, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

Seção IV

Da Instrução da Declaração de Exportação

Art. 527. A declaração de exportação será instruída com:

I - a primeira via da nota fiscal;

II - a via original do conhecimento e do manifesto internacional de carga, nas exportações por via terrestre, fluvial ou lacustre; e

III - outros documentos exigidos na legislação específica.

Parágrafo único. Os documentos instrutivos da declaração de exportação serão entregues à autoridade aduaneira, na forma, no prazo e nas condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

Seção V

Da Conferência Aduaneira

Art. 528. A conferência aduaneira na exportação tem por finalidade identificar o exportador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e preço, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da exportação.

Fl. 6 da Resolução n.º 3401-002.177 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10783.907996/2009-16

Art. 529. A verificação da mercadoria, no curso da conferência aduaneira ou em qualquer outra ocasião, será realizada na presença do exportador ou de seu representante (Decreto-lei n.º 37, de 1966, art. 50, com a redação dada pelo Decreto-lei n.º 2.472, de 1988, art. 2º).

Seção VI

Do Desembaraço Aduaneiro e da Averbação do Embarque

Art. 530. Desembaraço aduaneiro na exportação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira, e autorizado o embarque ou a transposição de fronteira da mercadoria.

Parágrafo único. Constatada divergência ou infração que não impeça a saída da mercadoria do País, o desembaraço será realizado, sem prejuízo da formalização de exigências, desde que assegurados os meios de prova necessários.

Art. 531. A mercadoria a ser reexportada somente será desembaraçada após o pagamento das multas a que estiver sujeita (Decreto-lei n.º 37, de 1966, art. 71, § 6º, com a redação dada pelo Decreto-lei n.º 2.472, de 1988, art. 1º).

Art. 532. A averbação do embarque consiste na confirmação da saída da mercadoria do País.

Como se verifica, não há qualquer previsão legal para utilização de “memorandos de exportação” como documento comprobatório de exportação. Trata-se de mero documento produzido unilateralmente pelo exportador, com a inserção das informações que ele entenda corretos e, nesta condição, somente pode fazer prova contra ele, jamais a seu favor.

Do contrário, sequer seria necessária a existência de procedimentos fiscalizatórios. Aliás, a própria existência da Administração Tributária seria desnecessária, visto que o próprio contribuinte produziria suas provas, e que suas declarações unilaterais como DIPJ, DACON, DCTF, EFD, etc serviriam de prova a seu favor.

Veja-se que não apenas os citados “memorandos de exportação”, como até mesmo os registros contábeis da escrituração fiscal dos contribuintes, são passíveis de serem contestados pelo Fisco, que, sem dúvida, precisa respaldar suas conclusões em outros elementos, como notas fiscais, procedimentos de circularização em terceiros, movimentação bancária, etc. Observe-se que estes últimos documentos são produzidos por outros contribuintes que, ao menos em tese, são terceiros desinteressados (salvo a existência de conluio).

Os “memorandos de exportação” não podem ser utilizados, isoladamente, como prova a favor daquele que presta as informações lá constantes, pois isso seria admitir que uma parte no processo pudesse produzir, unilateralmente, uma prova contra a parte contrária, que não participou da sua formação.

Nesse sentido, trago a lição Fredie Didier Jr. *et alii*, na obra Curso de Direito Processual Civil, 11ª ed., 2016, vol. 02, págs. 191/192, 201, 207/208 e 211/212:

5. ELEMENTOS DO DOCUMENTO

5.1 Autoria do documento

5.1.1 Autoria material e autoria intelectual

Autor de um documento é a pessoa a quem se atribui a sua formação. A autoria é um pressuposto de existência do documento, porque é da sua essência que derive de um ato humano.

(...)

Investigar a autoria de um documento é importante para que se possa definir qual a fé que ele merece. Daí ter Amaral Santos afirmado que “toda a teoria do documento se acha dominada pelo problema da sua paternidade”. Se um documento foi unilateralmente produzido pela parte (seja essa autoria material ou intelectual, ou ambas), será de pouca ou nenhuma eficácia contra a parte contrária, embora possa por ela ser utilizado contra o seu autor. Em outro exemplo, se o autor do documento é um servidor público (escrivão, chefe de secretaria, tabelião, oficial etc.), presumem-se idôneas a sua formação e a declaração dos fatos nele contida (art. 405, CPC).

(...)

8.2 Força probante dos documentos públicos

8.2.1 Fé pública e presunção de autenticidade e de veracidade do conteúdo do documento público

O documento público faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrivão, o chefe de secretaria, o tabelião ou o servidor declarar que ocorreram em sua presença (art. 405, CPC). A presunção de autenticidade e de veracidade do conteúdo do documento público decorre da fé pública que lhe é reconhecida (p. ex., art. 215, Código Civil).

(...)

8.3 Força probante dos documentos particulares

8.3.1 Autenticidade e veracidade do conteúdo do documento particular (art. 408, caput, CPC)

As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário (art. 408, caput, CPC, c/c art. 219, Código Civil), se não houver dúvida da sua autenticidade (art. 412, CPC). A presunção que se erige é relativa, admitindo prova em contrário.

Dessa regra é possível extrair algumas conclusões.

(...)

b) As declarações lançadas num documento, sejam elas narrativas ou dispositivas, não podem ser presumidas verdadeiras em relação a quem não os subscreveu; assim, por exemplo: se alguém afirma, por escrito, ter entregado a uma outra pessoa uma quantia em dinheiro, essa

Fl. 8 da Resolução n.º 3401-002.177 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.907996/2009-16

afirmação, se não for ratificada por essa outra pessoa, apenas prova que houve uma declaração, mas não a efetiva entrega do dinheiro; se alguém envia a outrem uma proposta comercial, não se pode presumir, a partir disso, que as cláusulas e condições ali indicadas foram aceitas pelo oblato.

c) As declarações lançadas num documento, sejam elas narrativas ou dispositivas, fazem prova contra o signatário, quando lhe forem desfavoráveis, porque “ordinariamente o homo medius não mente ao declarar contra si”.

(...)

d) As declarações lançadas num documento, sendo favoráveis ao signatário, não lhe servem de prova contra a outra parte, se esta não participou da sua formação – é o chamado “documento unilateral”. Nada obstante, os livros empresariais, que preencham os requisitos exigidos por lei e não contenham vícios extrínsecos ou intrínsecos, provam também a favor do empresário autor, desde que confirmados por outros subsídios (art. 418, CPC, c/c art. 226, Código Civil).

e) As declarações lançadas num documento, sejam elas narrativas ou dispositivas, presumem-se conhecidas por quem as subscreve e por quem delas tomou ciência inequívoca, não podendo ser opostas a terceiros. A eficácia quanto a terceiros somente se alcança com a transcrição do documento no registro público.

(...)

8.3.5 Eficácia probatória dos livros empresariais e da escrituração contábil

O empresário tem o interesse de manter a escrituração contábil e financeira da sua empresa em dia, lançando as informações necessárias ao desenvolvimento da sua atividade empresária. Com base nessa premissa é que se erige a presunção de que as declarações contidas nos livros da empresa podem fazer prova contra e a favor do empresário.

Os livros empresariais provam contra o seu autor. É lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos (art. 417, CPC, c/c art. 226, 1ª parte, Código Civil). Embora configure uma aplicação específica da presunção erigida contra o autor do documento (art. 408, caput, CPC), é justificável a existência deste dispositivo, porque os livros empresariais são documentos em relação aos quais não se costuma exigir assinatura.

Ao contrário, porém, da regra geral contida no art. 408, caput, do CPC, os livros empresariais, quando preenchem os requisitos exigidos por lei e forem escriturados sem vícios extrínsecos ou intrínsecos, provam também a favor do seu autor, desde que confirmados por outros subsídios (art. 418, CPC, c/c art. 226, 2ª parte, Código Civil). Esta é uma disposição sui generis porque, a despeito de se tratar de documento formado unilateralmente, pode ele, se preenchidas as exigências legais, fazer prova a favor de quem o formou.

Fl. 9 da Resolução n.º 3401-002.177 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10783.907996/2009-16

“Imprestável, nessa ordem de ideias, o livro que não se submeteu ao registro público e à autenticação, quando exigidos por lei; assim como não terão valor probante os assentamentos rasurados, emendados ou borrados, sem adequada e oportuna ressalva.

Da mesma maneira, se a operação registrada for daquelas que devem ser acobertadas por documentação fiscal que demonstre a remessa da mercadoria, ou o cumprimento do ajuste, o assento escritural terá de ser completado por comprovantes desses eventos suplementares e circunstanciais”.

A posição externada acima tem por base os seguintes dispositivos legais:

Lei n.º 10.406/2002 (Código Civil)

*Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, **em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.***

Parágrafo único. A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige escritura pública, ou escrito particular revestido de requisitos especiais, e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexatidão dos lançamentos.

Lei n.º 13.105/2015 (Código de Processo Civil)

Art. 408. As declarações constantes do documento particular escrito e assinado ou somente assinado presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência de determinado fato, o documento particular prova a ciência, mas não o fato em si, incumbindo o ônus de prová-lo ao interessado em sua veracidade.

(...)

Art. 410. Considera-se autor do documento particular:

I - aquele que o fez e o assinou;

II - aquele por conta de quem ele foi feito, estando assinado;

III - aquele que, mandando compô-lo, não o firmou porque, conforme a experiência comum, não se costuma assinar, como livros empresariais e assentos domésticos.

(...)

Art. 412. O documento particular de cuja autenticidade não se duvida prova que o seu autor fez a declaração que lhe é atribuída.

(...)

Fl. 10 da Resolução n.º 3401-002.177 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.907996/2009-16

Art. 416. A nota escrita pelo credor em qualquer parte de documento representativo de obrigação, ainda que não assinada, faz prova em benefício do devedor.

(...)

*Art. 417. **Os livros empresariais provam contra seu autor**, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.*

Art. 418. Os livros empresariais que preencham os requisitos exigidos por lei provam a favor de seu autor no litígio entre empresários.

Art. 419. A escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.

Em conclusão, a doutrina não deixa dúvidas de que “memorandos de exportação” são documentos particulares (não se trata de um documento oficial) que pode fazer prova **contra quem prestou as informações deles constantes**, mas nunca a seu favor. Situação distinta da escrituração contábil (livros empresariais), que pode servir de prova em litígio contra a Fazenda Nacional, desde que cumpridos determinados requisitos formais, quando forem confirmados por outros subsídios (art. 226, *caput*, Código Civil), sendo exigida, quando for o caso, a comprovação por meio de escrito particular revestido de requisitos especiais (art. 226, parágrafo único, Código Civil), que, na maioria dos casos de interesse para o Fisco, corresponde à nota fiscal.

Nesse sentido tem decidido este Conselho, conforme os seguintes precedentes:

(i) Acórdão nº 1302003.149, Sessão de 16 de outubro de 2018:

Conforme já destacado, no curso da fiscalização, a Impugnante apresentou um documento intitulado "Estado de Situación Patrimonial al 31 de Octubre de 2008", no qual se aponta um lucro ("Resultado del Ejercicio") de R\$4.477.430,52 e um imposto de renda devido ("Impuestos SAFIS"), já descontado do referido lucro, no importe de R\$127.721,00 (fls. 674/675).

Em suposta resposta à intimação para esclarecer a divergência entre o lucro mencionado no documento citado no parágrafo precedente e a informação constante da DIPJ/2009, o Impugnante apresentou um novo documento intitulado "Estado de Situación Patrimonial al 31 de Octubre de 2008". Neste documento, contudo, constam informações completamente díspares das anteriormente apresentadas, pois o resultado do período passa a corresponder a um prejuízo de US\$ 1.717.648,64 (equivalente a R\$4.014.144,87).

Na suposta resposta à intimação, a explicação apresentada pelo Impugnante para a discrepância em questão é claramente insuficiente, pois aponta apenas que a demonstração financeira apresentada inicialmente à fiscalização teria data base diversa da considerada para a DIPJ (fls. 2.153). Contudo, qual seria o motivo para existirem duas

Fl. 11 da Resolução n.º 3401-002.177 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10783.907996/2009-16

demonstrações financeiras com dados díspares para o período de novembro/2007 a outubro/2008?

Na impugnação, as alegações do contribuinte também são pífias, pois apenas se aponta que teria havido um equívoco no atendimento inicial à fiscalização. Em nenhum momento se aponta, e muito menos se comprova, qual seria a origem do aventado equívoco.

À vista de tais fundamentos, não há como afastar o entendimento da DRJ de que não cabe alteração do lançamento, vez que não restou comprovada a origem do aventado equívoco na demonstração de resultados da empresa Dahlen Uruguai inauguralmente apresentada à fiscalização.

(ii) Acórdão n.º 1802002.538, Sessão de 24 de março de 2015:

IRPJ. PAGAMENTO INDEVIDO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

As Declarações (DCTF, DCOMP e DIPJ) são produzidas pelo próprio contribuinte, de sorte que, havendo inconsistências nas mesmas não retiram a obrigação do recorrente em comprovar os fatos mediante a escrituração contábil e fiscal, tendo em vista que, apenas os créditos líquidos e certos comprovados inequivocamente pelo contribuinte são passíveis de compensação tributária, conforme preceituado no artigo 170 da Lei n.º 5.172/66 (Código Tributário Nacional CTN).

(...)

A busca da verdade material não autoriza o julgador a substituir o interessado na produção das provas. A apresentação dos documentos juntamente com a defesa é ônus da alçada da recorrente.

(iii) Acórdão n.º 1802002.068, Sessão de 08 de abril de 2014:

RECEITA NÃO DECLARADA

Constatada divergência entre o valor da receita bruta efetivamente auferida e a declarada em DIPJ e DCTFs, é de ser mantido o crédito tributário que exige a diferença dos tributos devidos.

(...)

E que, as diferenças mensais encontradas em relação ao PIS do ano calendário de 2004 estão devidamente discriminadas no demonstrativo de fl.30, e, em relação à Cofins, nos períodos de apuração 01/2003 a 12/2003 (não cumulativo), os valores foram apurados considerando todo o faturamento do Contribuinte, sem a exclusão dos valores da receita repassados a terceiros. Nos períodos de 01/2004 a 12/2004, as diferenças foram apurados pelo confronto entre as receitas escrituradas e as receitas declaradas na DIPJ do ano calendário de 2004.

(iv) Acórdão n.º 1802002.068, Sessão de 08 de abril de 2014:

Tendo sido identificada a divergência entre a apuração do lucro tributável pelo lucro real, e os valores oferecidos à tributação por meio

Fl. 12 da Resolução n.º 3401-002.177 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10783.907996/2009-16

da DIPJ, a Autoridade Fiscal promoveu o lançamento da diferença. Simples assim: o que o contribuinte escriturou e não declarou, foi objeto de lançamento direto.

Não procedem as alegações teóricas descritas pelo Rcorrente, posto que, no caso em apreço, não é a declaração dos valores que foi a base do lançamento fiscal, mas sim a sua própria apuração fiscal, por meio de seus livros fiscais e contábeis.

Deve, assim, ser mantida a autuação fiscal, conforme entendimento deste Conselho, a saber:

(v) Acórdão n.º 1801001.715, Sessão de 05 de novembro de 2013:

DIPJ. DCTF. CONTABILIDADE.

A contabilidade faz prova a favor do contribuinte e as declarações entregues ao fisco devem espelhar os registros contábeis, não viceversa.

(vi) Acórdão n.º 1302-00.967, Sessão de 11 de setembro de 2012:

Os elementos presentes no processo são suficientes para que eu conclua que, de fato, a contribuinte apurou contabilmente lucros nos anos de 2001, 2002 e 2003 em valor superior ao lucro que declarou em DIPJ. Tais lucros contábeis justificavam a incidência de imposto de renda e contribuição social em valor superior àquela declarada na DIPJ. Na apuração de tais valores, foi utilizada a própria escrita contábil da contribuinte que faz prova a seu favor ou contra si. Diante dos fatos, a contribuinte teve plenas chances de defesa e de apresentação de razões e explicações adicionais que fossem capazes de demonstrar a improcedência-do lançamento e desse ônus de prova não se desincumbiu.

Nesse sentido, com base nos elementos dos autos, comprovada esta a liquidez e certeza do lançamento do imposto de renda e da contribuição social.

Houve ainda conduta reiterada da contribuinte que por três anos-calendários consecutivos apurou lucros em valor superior aos declarados em DIPJ. A contribuinte tinha, portanto, ciência da ocorrência do fato gerador e procurou ocultá-lo do conhecimento do fisco com o claro intuito de adiar ou afastar a incidência tributária. Nesses termos, está presente o intuito de fraude que justifica a incidência da multa de ofício de 150%.

(vii) Acórdão n.º 120100.370, Sessão de 15 de dezembro de 2010:

BASE DE CÁLCULO DO IRPJ.

O lucro real, base de cálculo do IRPJ, é definido pelo confronto entre elementos positivos (as receitas), que o incrementam, com elementos negativos, dentre os quais, as despesas, que o reduzem. Enquanto o ônus da prova dos positivos é do Fisco, o dos negativos é do sujeito passivo. Do contrário, seria impor à Administração Pública a “prova diabólica”, ou seja, de impossível formação. Em razão disso, o mero registro

Fl. 13 da Resolução n.º 3401-002.177 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10783.907996/2009-16

contábil ou a informação na DIPJ justamente por serem atos exclusivos do sujeito passivo não fazem prova a seu favor dos elementos negativos.

(...)

Pois bem, o mero registro contábil ou a informação na DIPJ – justamente por ser ato exclusivo do sujeito passivo – não faz prova a seu favor dos elementos negativos. Para tal, é necessário que faça a comprovação com documentação apta para tal.

(viii) Acórdão n.º 1301-00.021, Sessão de 15 de março de 2009:

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DIVERGÊNCIA ENTRE DIPJ E DIRF.

Tendo a fiscalização encontrado divergência entre o montante declarado pelo Contribuinte na DIPJ com aquele registrado em DIRF, a existência do saldo de IRRF deve ser objeto de comprovação por parte do contribuinte, por meio do comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora dos rendimentos.

PROVA. RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE.

Documentos unilaterais, tais como cópia do livro-razão e DIPJ, não se prestam para, isoladamente, comprovar a existência de imposto retido por terceiros.

(...)

A decisão da DRJ manteve a glosa R\$618.163,17, referente ao saldo registrado de imposto a compensar dos exercícios anteriores, registrado em 02/01/2001, por divergência no valor declarado em DIPJ com aquele apurado em DIRF. Sustenta, a contribuinte, que a prova da existência dos créditos pode ser feita pela apresentação do livro Diário, assim como pela DIPJ.

A decisão deve ser mantida, neste particular.

Tendo a fiscalização encontrado divergência entre o montante declarado pelo Contribuinte na DIPJ com aquele registrado em DIRF, a existência do saldo de IRRF deve ser objeto de comprovação por parte do contribuinte. O artigo 55 da lei n.º 7.450/1985 dispõe ser, o comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora dos rendimentos o instrumento hábil para tanto, in verbis:

(...)

No caso dos autos, não só a Recorrente não apresentou referidos comprovantes de retenção, como não trouxe qualquer documento que atestasse a sua existência, valendo ressaltar que documentos unilaterais não se prestam para tal reconhecimento. A apresentação do livro razão e da DIPJ, ambos de confecção unilateral, não se mostram suficientes para comprovar a existência de imposto retido por terceiros.

O RE, por sua vez, é legalmente utilizado como prova da exportação, desde que averbado, como demonstram os seguintes trechos do Comunicado Decex n.º 21, de 1997

Fl. 14 da Resolução n.º 3401-002.177 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.907996/2009-16

(Consolidação das Normas de Drawback – CND), que tratam da comprovação das exportações para fins de cumprimento do regime aduaneiro especial de drawback:

CAPITULO V - COMPROVAÇÕES

TÍTULO 19 - Modalidade Suspensão

19.1 Para comprovação do Regime de Drawback, modalidade suspensão, os documentos utilizados na importação e na exportação deverão abranger apenas um Ato Concessório de Drawback, bem como não poderão estar vinculados à comprovação de outros Regimes Aduaneiros ou incentivos à exportação.

(...)

*19.3 Somente serão aceitos Declaração de Importação e **Registro de Exportação (RE)** devidamente vinculados ao Ato Concessório de Drawback.*

*19.4 Não serão aceitos para comprovação do Regime, **Registros de Exportação (RE)** que possuam um único CGC vinculado a mais de um Ato Concessório de Drawback.*

(...)

*19.10 A beneficiária deverá anexar, aos referidos formulários, demonstrativo das importações e exportações realizadas, obtido por meio de transação específica do Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), contendo Declaração de Importação e **Registro de Exportação (RE)** a serem utilizados para análise da comprovação.*

(...)

TÍTULO 21 - Documentos Comprobatórios

(...)

21.2 São documentos hábeis para comprovação de exportação vinculada ao Regime de Drawback:

I - Comprovante de Exportação autenticado pela Secretaria da Receita Federal (SRF), acompanhado de extrato do Registro de Exportação (RE), contendo as informações referentes à averbação do embarque;

II - Nota Fiscal de venda emitida por empresa industrial beneficiária do Regime - 2ª via (via do emitente), com o fim específico de exportação, para empresa comercial exportadora constituída na forma do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, acompanhada de cópia da 1ª via (via do destinatário) contendo declaração original, firmada e datada, do recebimento em boa ordem do produto, observado o disposto no Anexo X desta CND;

III - Nota Fiscal de venda emitida por empresa industrial beneficiária do Regime - 2ª via (via do emitente), com o fim específico de exportação, para empresa de fins comerciais habilitada a operar em comércio

Fl. 15 da Resolução n.º 3401-002.177 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.907996/2009-16

exterior, acompanhada de cópia da 1ª via (via do destinatário) contendo declaração original, firmada e datada, do recebimento em boa ordem do produto e de declaração nos termos do subitem 3.8 do Anexo XI, observados os demais dispositivos do Anexo XI desta CND;

IV - Nota Fiscal de venda emitida por empresa industrial beneficiária do Regime, no caso de fornecimento no mercado interno, vinculado ao Regime de Drawback de que tratam os Títulos 13, 14 e 17 desta CND, acompanhada de cópia da 1ª via (via do destinatário) contendo declaração original, firmada e datada, do recebimento em boa ordem do produto;

V - Nota Fiscal de venda emitida por fabricante-intermediário para empresa industrial ou industrial-exportadora, no caso de Drawback Intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SRF nº 21, de 13/03/85 e no item 21.5 desta CND.

21.3 Deverá ser apresentada, também, cópia do Comprovante de Exportação fornecida pela empresa exportadora, acompanhada de extrato do Registro de Exportação (RE), contendo as informações referentes à averbação do embarque, nos casos dos subitens 21.2.III e 21.2.V.

Embora específico para o regime de drawback, observa-se que não há qualquer previsão de comprovação de exportação por meio de “memorandos de exportação”.

Contudo, apesar dos “memorandos de exportação” não se constituírem em prova da efetiva exportação, o ilustre Relator informa que “*o memorando é emitido após a confirmação da exportação pela Comercial Exportadora, **inclusive com indicação do Registro de Exportação (facilmente verificável pela fiscalização)**, nos termos do Convênio CONFAZ 84/2009*”, fato que levou este Colegiado a entender que existiriam, ao menos, indícios das alegações feitas pelo contribuinte.

Neste contexto, seria permitida a realização de diligência fiscal, pois esta não estaria sendo realizada para suprir carência probatória a cargo do Recorrente, mas sim para sanar dúvidas do Colegiado quanto às provas apresentadas pela defesa.

Assim, minha divergência em relação ao Relator se refere à força probante dos documentos apresentados pelo Recorrente: enquanto o Relator votou por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, entendendo como prova suficiente os “memorandos de exportação”, meu voto foi no sentido de converter o julgamento do recurso em diligência para confirmar as informações constantes destes documentos.

Com base neste entendimento, decidiu a Turma, por voto de qualidade, vencido o Relator, em converter o julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem para que esta verifique, em relação a cada “memorando de exportação” apresentado pelo Recorrente, se há indicação de número de Registro de Exportação e/ou DDE e, em caso positivo, se estes documentos, efetivamente comprovam a realização da exportação, com base nos dados registrados no SISCOMEX.

Fl. 16 da Resolução n.º 3401-002.177 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.907996/2009-16

Cumprida a diligência, deverá ser dada ciência do seu resultado ao contribuinte, para que, querendo, se manifeste no prazo de 30 dias, após o qual o processo deverá ser remetido a este Conselho.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Redator Designado