



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

**Processo nº** 10830.918765/2009-25  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** **3002-000.690 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**  
**Sessão de** 15 de abril de 2019  
**Matéria** RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR - IPI  
**Recorrente** CLICHERLUX INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CLICHÊS E MATRIZES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Data do fato gerador: 15/01/2008

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. POSSIBILIDADE. ESCRITURAÇÃO RETROATIVA. VEDAÇÃO.

O contribuinte tem o direito de se apropriar a destempo de créditos ainda não escriturados, desde que acompanhados dos documentos comprobatórios e dentro do prazo prescricional de 5 anos. Contudo, é vedada a escrituração retroativa de tais créditos extemporâneos.

CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado através de documentos contábeis e fiscais revestidos das formalidades legais.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Larissa Nunes Girard - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Carlos Alberto da Silva Esteves.

## Relatório

O processo administrativo ora em análise trata do PER/DCOMP 23578.63765.200608.1.3.04-3901 (fl. 23/28), transmitido em 29/04/2009, cujo crédito teria origem em recolhimento do IPI efetuado a maior.

A compensação declarada não foi homologada, conforme Despacho Decisório (fl. 21), pelos seguintes motivos: *"A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP."*

Após ser intimada desse despacho, a contribuinte apresentou tempestivamente Manifestação de Inconformidade (fl. 04/08), a qual foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - DRJ/RPO, por Acórdão (fl. 65/67) que possui a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Data do fato gerador: 15/01/2008*

*RESTITUIÇÃO/RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO.*

*A homologação das compensações declaradas requer créditos líquidos e certos contra a Fazenda Nacional. Não caracterizado o pagamento indevido, nem comprovado O direito ao ressarcimento, não há créditos para compensar com os débitos do contribuinte.*

*ÔNUS DA PROVA.*

*Cabe à defesa O ônus da prova dos fatos modificativos, impeditivos ou extintivos da pretensão fazendária.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Cientificada dessa decisão, a ora recorrente apresentou Recurso Voluntário (fl. 72/92), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, repisando fatos e argumentos já apresentados e acrescentando em sua defesa alegações sobre a localização do Darf nos sistemas da Receita Federal, sobre a opção pelo recurso, sobre a escrituração de créditos extemporâneos e sobre os institutos do ressarcimento e da restituição.

É o relatório, em síntese.

## Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

O direito creditório envolvido no presente processo encontra-se dentro do limite de alçada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Com o objetivo de melhor circunscrever a lide a ser decidida no presente julgamento, entendo ser oportuno esclarecer, por um lado, que a principal alegação da contribuinte, desde a peça recursal inaugural, para a existência do crédito de IPI pretendido foi o pagamento indevidamente realizado, por não ter-se considerado, à época da escrituração, um crédito extemporâneo e, por outro, que os fundamentos do Acórdão recorrido para indeferir a Manifestação de Inconformidade foram a escrituração equivocada de supostos créditos extemporâneos e, de qualquer forma, a não comprovação da liquidez e certeza desses créditos.

Dito isso, de pronto, afirme-se que as alegações trazidas em sede de Voluntário sobre a localização do documento de arrecadação nos sistemas informatizados da Receita Federal e sobre a opção da contribuinte pela apresentação de Manifestação de Inconformidade não têm o condão de infirmar as conclusões exaradas no Acórdão recorrido, pois essas conclusões, como mencionado, não foram embasadas naquelas matérias.

Com efeito, os pontos fundamentais a serem analisados para a solução da lide dos autos se referem ao direito e forma de escrituração de créditos extemporâneos e ao direito probatório em processos administrativos fiscais.

Quanto à primeira matéria a ser enfrentada, temos que o princípio da não cumulatividade está disposto no art. 153 da Constituição Federal, *in verbis*:

*Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*

*I - omissis*

.....

***IV - produtos industrializados;***

.....  
*§1º Omissis*  
.....

***§ 3º O imposto previsto no inciso IV:***

*I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;*

***II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;***

*III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.*

*IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*  
.....

(grifo nosso)

O Código Tributário Nacional também trata da não cumulatividade do IPI no seu art. 49, como segue:

*Art. 49 - O imposto é não-cumulativo dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.*

*Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.*

Recorrendo-se ao regramento contido no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados vigente à época dos fatos, Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, percebe-se a consonância desse ao ditame constitucional:

*Art. 163. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).*

*§ 1º O direito ao crédito é também atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados.*

*§ 2º Regem-se, também, pelo sistema de crédito os valores escriturados a título de incentivo, bem assim os resultantes das situações indicadas no art. 178.*

*Art. 195. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).*

*§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte, observado o disposto no § 2º (Lei nº 5.172, de 1996, art. 49, parágrafo único, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11).*

*§ 2º O saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de MP, PI e ME, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero ou imunes, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 207 a 209, observadas as normas expedidas pela SRF (Lei nº 9.779, de 1999, art. 11).*

*Art. 196. O direito à utilização do crédito a que se refere o art. 195 está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e das exigências previstas para a sua escrituração, neste Regulamento.*

(grifo nosso)

Regulamento: Ainda, por oportuno, reproduz-se o disposto no art. 371 daquele

*Art. 371. A escrituração dos livros fiscais será feita a tinta, no prazo de cinco dias, contados da data do documento a ser escriturado ou da ocorrência do fato gerador, ressalvados aqueles a cuja escrituração forem atribuídos prazos especiais.*

*§ 1º A escrituração será encerrada periodicamente, nos prazos estipulados, somando-se as colunas, quando for o caso.*

*§ 2º Quando não houver período previsto, encerrar-se-á a escrituração no último dia de cada mês.*

*§ 3º Será permitida a escrituração por sistema mecanizado, mediante prévia autorização do Fisco Estadual, bem assim por processamento eletrônico de dados observado o disposto no art. 317.*

(grifo nosso)

Assim, evidencia-se a existência de toda uma legislação própria para o IPI, a qual cuida do tratamento a ser dispensado aos créditos desse tributo escriturados pelo contribuinte em seus livros fiscais no que concerne à sua apuração, aproveitamento e utilização.

Dessa forma, a escrituração dos créditos do IPI devem ser efetuados por ocasião da efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, com base em documento que lhes confira legitimidade. Ademais, deverá ser observado o prazo máximo de 5 dias para a escrituração desses documentos fiscais, contados a partir dessa entrada, ou seja, a escrituração fiscal não poderá ficar atrasada por mais de 5 dias.

Entretanto, há casos em que o sujeito passivo deixa de efetuar o lançamento do crédito no prazo regularmente estabelecido, ou seja, ele deixa de escriturar no Livro de Apuração do IPI, por um lapso qualquer, notas fiscais, que poderiam gerar crédito, no período em que os insumos entraram efetivamente no estabelecimento industrial. Por este lapso cometido pelo contribuinte e pela limitação temporal imposta pela legislação à escrita fiscal, surge o chamado "crédito extemporâneo".

A jurisprudência administrativa, tanto quanto a judicial, tem manifestado o entendimento uníssono no sentido de ser perfeitamente possível a utilização extemporânea de créditos de IPI, podendo tais créditos não escriturados na época própria serem aproveitados em até 5 anos, contados da data de entrada dos insumos no estabelecimento industrial, desde que acompanhados dos documentos fiscais que lhes confira legitimidade e apropriados pelos valores nominais, isto é, não haja qualquer tipo de correção. Como amostra dessa jurisprudência administrativa, reproduz-se parte da Solução de Consulta Cosit nº 74, de 2017:

*"15. No que tange à indagação relativa ao crédito extemporâneo, assim entendido aquele que não é escriturado no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente, comungo no entendimento, ainda hoje adequado, da Solução de Consulta SRRF/9ª RF/DISIT nº 49, de 2001, o qual adapto livremente, com a devida vênia do seu autor, a este parecer:*

*"A IN SRF nº 33, de 1999, trata da apuração e utilização do crédito do IPI, tendo em vista o que dispõe o art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e os artigos 256 e 257 do Decreto nº 7.212, de 2010, atual Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI.*

*Observo que não consta dos comandos de regência em alusão qualquer óbice ao aproveitamento do crédito do imposto*

*escriturado de modo extemporâneo. O aproveitamento do crédito extemporâneo está consagrada, mutatis mutandis, na orientação do Parecer Normativo CST nº 515, de 1971, itens 5 e 6.*

*Segundo a sua locução, é admitido o aproveitamento do crédito extemporâneo do IPI nas condições abaixo:*

- a) desde que o crédito não esteja prescrito;*
- b) respeitado o prazo prescricional de cinco anos, consoante o art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932;*
- c) o termo inicial da prescrição é a entrada dos produtos no estabelecimento industrial, acompanhados da respectiva nota fiscal; e*
- d) o exercício desse direito está subordinado às exigências regulamentares, bem como às previstas em atos administrativos pertinentes.*

*Saliento que, sobre os créditos extemporâneos, não incidem juros por absoluta falta de previsão legal, razão pela qual devem ser escriturados os exatos valores destacados nas notas fiscais de aquisição."*

*16. Portanto, a resposta à terceira indagação da interessada (se poderá aproveitar-se do crédito extemporâneo) é positiva."*

Do todo o exposto até aqui, constata-se que o contribuinte tem o direito de se apropriar a destempo de créditos ainda não escriturados, contudo, tais créditos extemporâneos devem ser lançados no Livro de Apuração do IPI no período de apuração em que se constatou a ocorrência do lapso cometido anteriormente. Ou seja, é possível o aproveitamento de créditos extemporâneos, mas é vedada sua escrituração retroativa.

Exemplifique-se para clarificar a situação: Consideremos um contribuinte que, em janeiro de 2019, percebeu que, por um erro qualquer, deixou de se creditar de insumos recebidos no seu estabelecimento industrial em outubro de 2015. Nessa situação, ele poderá escriturar tais créditos extemporâneos a partir de janeiro de 2019, tendo como limite a prescrição quinquenal, porém, ele não poderá refazer a escrituração de outubro de 2015 ou de qualquer outro período para se apropriar do crédito não lançado anteriormente.

É de suma importância frisar-se que a falta de escrituração de um crédito, no momento oportuno, não acarreta um pagamento indevido ou a maior do IPI, tendo em vista que o saldo a pagar do tributo naquele período de apuração foi resultado da escrituração do próprio contribuinte. Assim, é absolutamente insofismável a impossibilidade de subsunção do fato ora analisado à hipótese de restituição, porque, por um lado, a Fazenda Pública não deu causa à escrituração acrônica do contribuinte e, por outro, por expressa disposição legal, é vedado o lançamento retroativo no livro de apuração do tributo.

No caso concreto dos autos, da própria narrativa recursal, verifica-se que o sujeito passivo refez sua escrituração retroativamente, quando percebeu a falta do lançamento de supostos créditos no momento apropriado (fl. 68):

*"A escrituração da Manifestante apresentava debito de IPI em dezembro de 2007 no montante de R\$ 15.815,35 - valor recolhido - originados a partir de créditos do imposto aproveitados no valor de R\$ 10.234,44 e saídas tributadas de R\$ 26.049,79.*

*Contudo, após criteriosa análise dos documentos fiscais relativos às aquisições de insumos destinados à industrialização dos produtos do contribuinte, bem como seus respectivos registros nas obrigações acessórias correspondentes **identificou-se créditos de IPI não aproveitados na escrita fiscal** decorrentes de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem geradores de crédito nos termos da legislação tributária regente.*

*(...)*

*O valor do crédito extemporâneo lançado na escrita fiscal do Contribuinte no mês de dezembro de 2007 soma R\$ 19.985,85. Onde antes havia um débito de IPI de R\$ 26.049,79, com o lançamento do crédito extemporâneo, esse débito deixou de existir, remanescendo um saldo credor, configurando o recolhimento indevido efetuado."*

(grifo nosso)

Logo, resta inconteste que o aproveitamento dos créditos extemporâneos ocorreu de forma retroativa, procedimento vedado pela legislação de regência. Dessa forma, não há como negar que inexistente o direito de crédito pleiteado pela contribuinte nessa restituição. Assim, se mostra correta a decisão tomada pela primeira instância.

Embora a questão analisada anteriormente seja suficiente para a negativa do pleito recursal, o voto condutor do Acórdão recorrido também fundamentou sua decisão na falta de comprovação dos supostos créditos extemporâneos, isto é, não foram carreadas aos autos as provas de que as entradas consideradas seriam geradoras de crédito, em conformidade com o disciplinado pela legislação do IPI.

De fato, o art. 373 do Código de Processo Civil (CPC) estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Ou seja, em regra, incumbe à parte fornecer os elementos de prova das alegações que fizer, visando prover o julgador com os meios necessários para o seu convencimento, quanto à veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão.

Seguindo essa mesma linha, o art. 36 da Lei nº 9.784, de 1999, que regula os processos administrativos federais, dispõe que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Quanto ao processo administrativo fiscal, o art. 16 do Decreto 70.235/72 assim estabelece:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - omissis*

.....  
*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Inciso com redação dada pela Lei nº 8.748, de 9/12/1993)*  
.....

*§ 1º omissis*

.....  
*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*b) refira - se a fato ou a direito superveniente;*

*c) destine - se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Parágrafo acrescido pela Lei nº 9.532, de 10/12/1997)*  
.....

Como se percebe dos dispositivos transcritos, o dever de provar incumbe a quem alega. Assim, creio que o ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário e processos decorrentes de pedido de restituição, ressarcimento e compensação. Nestes, cabe ao contribuinte provar a liquidez e a certeza do seu crédito, naqueles, cabe ao fisco provar a ocorrência do fato gerador.

Por certo, não se pode olvidar do Princípio da Verdade Material, que norteia o processo administrativo, devendo o julgador buscar o esclarecimento dos fatos, adotando as providências necessárias no sentido de firmar sua convicção quanto a verdade real. Contudo, a atuação do julgador somente pode ocorrer de forma subsidiária à atividade probatória, que deve ser desempenhada pelas partes.

Assim, não pode o julgador usurpar a competência da autoridade fiscal e intentar produzir provas, que validem um lançamento fiscal fracamente instruído, assim como, lhe é vedado desincumbir, pela sua atuação ativa no processo, o sujeito passivo de trazer aos autos o conjunto probatório mínimo necessário para comprovar o seu direito creditório.

Dessa forma, a busca pela verdade material não pode ser entendida como ilimitada. Em realidade, nenhum Princípio é soberano e outros também regem o processo administrativo, tais como: os Princípios da Celeridade, Imparcialidade, Eficiência, Moralidade, Legalidade, Segurança Jurídica, dentre outros. Por conseguinte, será lastreado nas

circunstâncias fáticas do caso concreto, que o julgador deverá ponderar e sopesar a influência de cada um dos diversos Princípios, visando a maior justeza em seu julgamento.

Ainda sobre o mesmo tema, deve-se tecer alguns comentários sobre o valor probatório do material eventualmente apresentado. Não basta a juntada de documentos, estes devem possuir valor probatório, mínimo que seja, considerando-se as vicissitude do caso concreto posto em análise. Assim, determinado documento pode guardar conteúdo probatório das alegações em um processo e, em outro, não se configurar prova.

Por certo, em regra, as declarações fiscais transmitidas pelo contribuinte, assim como, seus registros contábeis, fazem prova em seu favor. Contudo, esses elementos, para possuírem algum valor probatório, devem ter sido elaborados segundo os ditames legais e em época apropriada. Assim, registros contábeis, que não estejam revestidos das formalidades legais ou que não se possa confirmar tais requisitos, não se constituem prova.

No caso concreto ora analisado, a comprovação da existência de créditos extemporâneos somente poderia ter sido comprovada com a apresentação das notas fiscais, que demonstrassem que tais aquisições estariam aptas a gerar créditos na sistemática de apuração do IPI, e deveria ter sido comprovado, ainda, que esses supostos créditos não teriam sido apropriados anteriormente. Comprovações que não foram realizadas.

Por fim, quanto à alegação recursal de que o deferimento de seu pedido de ressarcimento em outro processo comprovaria o crédito pleiteado a ser restituído no presente processo, também não merece prosperar. Ressalte-se que os institutos do ressarcimento e da restituição são diferentes, assim como o crédito supostamente sujeito à restituição e aquele sujeito ao ressarcimento são diversos. Em decorrência disso, a comprovação de cada um dos créditos deve ser realizada pelo contribuinte em cada procedimento específico. Ademais, o julgador está livre para analisar as provas produzidas na formação de sua convicção.

Assim sendo, por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário e não reconhecer o direito creditório.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves