



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.901266/2013-76
Recurso Voluntário
Resolução nº 3402-003.854 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de dezembro de 2023
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente SCHULZ S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luis Cabral - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Wilson Antonio de Souza Correa (suplente convocado(a)), Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Renata da Silveira Bilhim, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Wilson Antonio de Souza Correa, o conselheiro(a) Lazaro Antonio Souza Soares, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 108-002.651, proferido pela 27ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 08 – DRJ08, que por unanimidade julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, contra despacho decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Joinville/SC que não reconheceu apenas parcialmente o direito creditório em litígio.

O Relatório do Acórdão de Primeira Instância assim descreve o litígio, e por entender que descreve adequadamente os fatos adoto-o parcialmente:

“Trata-se de manifestação de inconformidade (e-fls. 2 a 35) apresentada em 11 de setembro de 2013 contra despacho decisório de número 057837723 (e-fl. 1103), de 02 de agosto de 2013, cientificado em 19 de novembro de 2013, que não homologou em parte compensações com créditos de IPI do 4º trimestre de 2010, informadas em declarações de compensação relativas aos créditos discriminados no PERDCOMP nº 03943.95285.110111.1.1.01-8089, transmitido em 11 de janeiro de 2011, e constatou a inexistência de saldo para ressarcimento em espécie.

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.854 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.901266/2013-76

De acordo com o despacho decisório, foi apurado o seguinte:

Analizadas as informações prestadas no PER/DCOMP e período de apuração acima identificados, constatou-se o seguinte:

- Valor do crédito solicitado/utilizado: R\$ 3.342.106,89

- Valor do crédito reconhecido: R\$ 2.410.314,58

O valor do crédito reconhecido foi inferior ao solicitado/utilizado em razão do(s) seguinte(s) motivo(s):

- Constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado.

Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual:

HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP 19511.17658.220311.1.3.01-4978

De acordo com os demonstrativos anexos (e-fls. 1104 a 1107), o saldo credor inicial nulo implicou o consumo de parte dos créditos passíveis de ressarcimento, apurados no trimestre-calendário, na absorção de débitos do período.

Na manifestação de inconformidade, a Interessada alegou o seguinte, preliminarmente, a nulidade do despacho decisório, por erro na capitulação legal e na indicação do dispositivo legal infringido.

(...)

A seguir, ao tratar dos fatos, descreveu o seguinte:

No entendimento da fiscalização, teria a Manifestante utilizado parte do saldo credor ressarcível para abatimento da apuração no próprio período do crédito em referência, do que decorreria a consequência lógica de que, quando do envio do PER/DCOMP, não haveria crédito a ser ressarcido. Contudo, não merece trânsito as razões lançadas pela autoridade fiscal, haja vista que os créditos perseguidos pela Manifestante são legítimos e passíveis de ressarcimento, de modo que para o seu devido reconhecimento, pendem, tão somente, de comprovação documental - que segue acostada à presente.

Nas alegações de mérito, alegou que o saldo credor acumulado de períodos anteriores não teria sido considerado na apuração. O trecho abaixo reproduzido exemplifica o conteúdo da manifestação de inconformidade:

“A prática fiscal, que se sustenta nos normativos aplicáveis à espécie, determina que o saldo credor, ao final de cada trimestre-calendário, corresponderá ao total de créditos informado pelo contribuinte como ressarcível ajustado por ocasião de eventuais glosas praticadas pela fiscalização e limitado ao menor saldo credor apurado desde o último PA do trimestre de referência até PA imediatamente anterior.

No caso em destaque, a glosa de crédito é proveniente da desconsideração do saldo credor do período anterior.”

Apresentou cópias do livro Registro de Apuração do IPI e acrescentou que demonstrariam o valor total do saldo credor acumulado, afirmando o que segue:

“Bem se sabe que a desconsideração do saldo credor do período anterior certamente redundará numa diminuição do montante de crédito do período em referência, haja vista que dele se ocupa a contribuinte para abater os débitos apurados.

Se, portanto, não remanesce saldo credor do período anterior para compensar os débitos ajustados, estes serão abatidos do crédito ressarcível apurado no próprio período, fazendo com que, ao final do trimestre, o saldo credor seja inferior ao efetivamente apurado pela Manifestante.”

Alegou, ainda, pretender demonstrar as alegações por “novos documentos que eventualmente se fizerem necessários” e, ao final, requereu o acolhimento das alegações de nulidade e a reforma, no mérito, da decisão exarada no despacho decisório, com a homologação das compensações realizadas.”

No mérito, a Autoridade Julgadora de Primeira Instância acrescenta mais informações relevantes a respeito da lide, conforme reproduzo abaixo:

Em relação ao mérito, a questão é por que o saldo credor acumulado dos períodos anteriores foi considerado nulo na apuração.

Deve-se esclarecer que, na sessão julgamento de 27 de fevereiro de 2014, a então 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto, a que a presente Turma Julgadora sucedeu, julgou uma série de processos que tratavam dos ressarcimentos de

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.854 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.901266/2013-76

períodos de apuração entre o 4º trimestre de 2006 e o 3º trimestre de 2010, conforme trecho do relatório do Acórdão nº 14-49.011, relativo ao processo nº 10920.912332/2011-71, que era o último da série:

No “termo de verificação e encerramento do procedimento fiscal”, a Fiscalização referiu-se aos períodos de apuração do “2º trimestre de 2006, 4º trimestre de 2008, 1º ao 4º trimestres de 2009, 1º ao 3º trimestres de 2010”. Os processos e declarações de compensação envolvidos na ação fiscal foram os seguintes:

Período de Apuração	PERDCOMP	Valor Pleiteado	Número do Processo
4º TRIMESTRE 2006	00453.84774.100507.1.1.01-3465	1.769.232,92	10920.900262/2010-28
4º TRIMESTRE 2008	30176.05603.130109.1.1.01-0491	2.107.578,91	10920.912325/2011-70
1º TRIMESTRE 2009	08014.77561.170409.1.1.01-1012	1.162.162,22	10920.912326/2011-14
2º TRIMESTRE 2009	38143.69313.090709.1.1.01-3317	1.308.090,81	10920.912327/2011-69
3º TRIMESTRE 2009	29166.52553.141009.1.1.01-0206	1.420.638,18	10920.912328/2011-11
4º TRIMESTRE 2009	32486.98780.080110.1.1.01-1491	2.120.322,41	10920.912329/2011-58
1º TRIMESTRE 2010	38348.24008.080410.1.1.01-4823	2.088.396,92	10920.912330/2011-82
2º TRIMESTRE 2010	32559.37897.130710.1.1.01-4659	2.565.233,79	10920.912331/2011-27
3º TRIMESTRE 2010	26460.24886.131010.1.1.01-1296	2.936.386,49	10920.912332/2011-71

Naquele processo, restou demonstrado que a razão da inexistência de saldo acumulado de créditos eram procedimentos irregulares adotados pela Interessada em períodos anteriores, que exigiram, na reconstituição dos saldos, o aproveitamento dos créditos passíveis de ressarcimento dos períodos relativos ao ressarcimento com os débitos escriturados.

Portanto, a alegação apresentada pela Interessada na manifestação de inconformidade, de que tal aproveitamento teria decorrido de interpretação do Auditor-Fiscal, é completamente equivocada e deveu-se à falta de análise, pela Interessada, do conjunto dos despachos decisórios expedidos e dos efeitos das infrações passadas na formação dos saldos acumulados.”

Assim decidiu a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

IPI. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A fundamentação legal citada no despacho decisório refere-se genericamente à legislação aplicável à compensação. As razões específicas da não homologação podem ser citadas nos anexos, sem que tal fato represente nulidade ou cerceamento de defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

SALDO DE CRÉDITOS ACUMULADOS DE PERÍODOS ANTERIORES. FALTA DE ESTORNO INTEGRAL DOS VALORES. CONSEQUÊNCIAS.

A falta de estorno integral dos valores objetos de pedidos de ressarcimento de crédito implica a necessidade de correção dos saldos, sob pena de aproveitamento de créditos em duplicidade, especialmente pelo reflexo do valor mantido irregularmente na escrituração no saldo ressarcível de períodos seguintes.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

A Recorrente tomou ciência do Acórdão de Primeira Instância no dia 30 de novembro de 2020, pelo seu registro no domicílio tributário eletrônico, no entanto, em seu Recurso Voluntário alega ter tido vista no processo através do e-CaC no dia 02 de outubro de 2020 e apresentou Recurso Voluntário no dia 03 de novembro de 2020.

Em seu Recurso Voluntário argui nulidade do despacho decisório com base na fundamentação legal, nos seguintes termos:

“Primeiramente, cabe destacar que o ato processual administrativo-tributário, como qualquer ato jurídico, reclama, para ser válido e eficaz, os requisitos fundamentais de ser praticado por agente capaz, mostrar-se na forma prescrita ou não defesa em lei, e conter objeto lícito, tal qual delimitado pela legislação. Se algum desses requisitos não for praticado o ato incorrerá em nulidade.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.854 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.901266/2013-76

No Despacho Decisório que aqui se discute, a autoridade fiscalizadora/julgadora se equivocou quando da tipificação do “enquadramento legal”, ao apontar o artigo 11 da Lei n. 9.779/99, e o art. 164, inciso I do Decreto n. 4.544/2002 (RIPI), que em nada indicam a suposta exigência descumprida.

Corroborar o dito o fato de a DRJ no acórdão ora recorrido ter simplesmente arguido no voto que a fundamentação legal citada no despacho decisório não encerra todo o fundamento da decisão e que a irregularidade está explicitamente descrita no despacho decisório e, além de ter sido expressamente mencionada na manifestação de inconformidade, foi objeto de contestação da Interessada, conforme descrito no relatório.

Ora, a fundamentação legal da infração deve ser apontada pelo Fiscal, por meio de dispositivos legais que comprovem que o contribuinte tenha infringido a legislação tributária. Cotejando tal premissa com o caso concreto: a inexistência de pagamento realizado indevidamente ou a maior. (...)

O elemento da capitulação legal é essencial para dar força ao ato administrativo, e sua incorreta aplicação é fator de nulidade absoluta da autuação. Ou seja, a capitulação legal é elemento essencial para a validade do Despacho Decisório, sob pena de cercear o direito de defesa do contribuinte.”

Em seguida argumenta que a Autoridade de Primeira Instância equivocou-se ao validar o Despacho Decisório pois teria restado demonstrado que havia saldo acumulado de períodos anteriores, conforme o apurado no Livro RAIFI, cujas páginas referentes ao período foram juntadas ao processo junto com a Manifestação de Inconformidade, e que não teriam sido consideradas pela DRJ, nos seguintes termos:

“Feitos tais apontamentos, tem-se que ao contrário do defendido pelo acórdão recorrido de que “restou demonstrado que a razão da inexistência de saldo acumulado de créditos eram procedimentos irregulares adotados pela Interessada em períodos anteriores, que exigiram, na reconstituição dos saldos, o aproveitamento dos créditos passíveis de ressarcimento dos períodos relativos ao ressarcimento com os débitos escriturados. Portanto, a alegação apresentada pela Interessada na manifestação de inconformidade, de que tal aproveitamento teria decorrido de interpretação do Auditor-Fiscal, é completamente equivocada e deveu-se à falta de análise, pela Interessada, do conjunto dos despachos decisórios expedidos e dos efeitos das infrações passadas na formação dos saldos acumulados, no caso aqui tratado, a glosa de crédito é proveniente efetivamente da desconsideração do saldo credor do período anterior.

(...)

Feitos tais apontamentos, tem-se que ao contrário do defendido pelo acórdão recorrido de que “restou demonstrado que a razão da inexistência de saldo acumulado de créditos eram procedimentos irregulares adotados pela Interessada em períodos anteriores, que exigiram, na reconstituição dos saldos, o aproveitamento dos créditos passíveis de ressarcimento dos períodos relativos ao ressarcimento com os débitos escriturados. Portanto, a alegação apresentada pela Interessada na manifestação de inconformidade, de que tal aproveitamento teria decorrido de interpretação do Auditor-Fiscal, é completamente equivocada e deveu-se à falta de análise, pela Interessada, do conjunto dos despachos decisórios expedidos e dos efeitos das infrações passadas na formação dos saldos acumulados, no caso aqui tratado, a glosa de crédito é proveniente efetivamente da desconsideração do saldo credor do período anterior.

Saldo Credor do Período Anterior (Setembro/2010)	3.487.317,72
(-) Ressarcimento de IPI já pleiteado	-2.495.928,52
Saldo Credor do Período Anterior Ajustado	991.389,20

Ora, certo é que a desconsideração do saldo credor do período anterior certamente redundará numa diminuição do montante de crédito do período em referência, haja vista que dele se ocupa a contribuinte para abater os débitos apurados. Se, portanto, não remanesce saldo credor do período anterior para compensar os débitos ajustados, estes serão abatidos do crédito ressarcível apurado no próprio período, fazendo com que, ao final do trimestre, o saldo credor seja inferior ao efetivamente apurado pela Manifestante.”

As cópias de páginas do Livro RAIFI, encontram-se nas folhas de 28 a 35, e todas são referentes aos meses de setembro e outubro de 2010, não se encontrando documentação

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.854 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.901266/2013-76

contábil referente a outros períodos de apuração. Mais adiante a Recorrente argui com um exemplo envolvendo os meses de março e junho de 2005 e novembro de 2006, que teria havido um erro da Autoridade Tributária ao estornar em duplicidade, no mês de novembro de 2006, valores já estornados em março e junho de 2005, pois reconheceria um débito para o mês de novembro de 2006 muito divergente dos débitos dos meses anteriores e seguintes, e que seria na verdade o somatório do débito do próprio mês somado dos valores já estornados nos meses de março e junho de 2005.

“Em análise ao anexo único é que se pode comprovar a veracidade das afirmações sustentadas pela Recorrente. A título exemplificativo, observa-se que, no mês de novembro/2006, o valor do débito ajustado (Coluna [J], RAIPI recomposto) calculado pela RF13 totaliza o montante de R\$ 2.748.265,93, valor este perceptivelmente desproporcional em relação aos demais meses.

Detalhando referido valor, tem-se a seguinte composição: R\$ 137.081,06 refere-se a débito de IPI do mês em questão, enquanto o valor de R\$ 2.611.184,87, corresponde aos valores já estornados pela RFB nos meses de março e junho de 2005, relativos ao PER/DCOMP 23575.66168.141106.1.1.01-6280 no valor de R\$ 1.249.096,13 e PER/DCOMP 18389.35536.241106.1.1.01-1096 no valor de R\$ 1.362.088,74.

Evidente então, o estorno em duplicidade, isso porque, a Recorrente, conforme já argumentou anteriormente realizou os estornos no mês em que protocolou o pedido de ressarcimento de acordo com o art. 23 da IN nº 900/2008 vigente à época dos fatos, já a RFB, em sua recomposição da escrita, lançou os estornos nos meses em que os créditos foram apurados. De fato, via de regra, este procedimento não alteraria o resultado final, exceto se a RF13 não mantivesse o estorno já realizado pela contribuinte. Explica-se:

O Fiscal da RFB na recomposição da escrita realiza o estorno no mês em que o crédito foi apurado, contudo mantém na sua recomposição o estorno realizado pela Contribuinte no mês da entrega do pedido de ressarcimento.”

Apresenta outros exemplos em relação aos meses de janeiro, fevereiro e abril de 2007, sendo que reproduz a argumentação referente a abril de 2007 pois entendendo haver algum equívoco neste caso específico:

“Por fim, em abril/2007 o valor do débito ajustado e lançado pela RFB perfaz a monta de R\$ 3.163.947,54, porque além do débito do período no valor de R\$ 153.008,20, foi considerado o estorno relativo às declarações PER/DCOMP 37829.59891.200407.1.1.01-36074, no valor de R\$ 1.430.444,04, e PER/DCOMP 25386.26623.270407.1.1.01-9033 no valor de R\$ 1.580.495,30, sendo este objeto de discussão nos presentes autos. Em ambos os processos, ainda que os créditos tenham sido reconhecidos parcialmente, verifica-se através da reconstrução da escrita a integralidade do crédito pleiteado, desde que todos os estornos sejam realizados de forma correta.”

Vejamos que obviamente, um crédito referente ao 4º trimestre de 2010, não poderia retroagir para ser estornado pela apuração de débito a maior em abril de 2007, nem tão pouco o número da PER/DCOMP está de acordo com os números consignados no Despacho Decisório.

Argui a necessidade de diligência de forma a se respeitar o Princípio da Verdade Material, alegando que a Autoridade Julgadora de Primeira Instância não teria apreciado as provas juntadas aos autos.

Por fim apresenta o seguinte pedido:

“Por todo o exposto, requer dignem-se Vossas Senhorias em receber e processar o presente RECURSO VOLUNTÁRIO, para o fim de dar PROVIMENTO ao mesmo em razão do acolhimento da preliminar de nulidade por erro na capitulação legal, ato este a ensejar na anulação do Despacho Decisório.

Sucessivamente, estando demonstrados os fundamentos que asseguram o direito da Recorrente, requer o PROVIMENTO do Recurso Voluntário com a consequente reformada do acórdão ora

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.854 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.901266/2013-76

recorrido, a fim de que seja reconhecida a validade dos créditos lançados pela Recorrente, e por consequência, à homologação integral dos PER/DCOMP vinculados ao presente processo. Caso não seja esse o imediato entendimento, visando prevalecer a verdade material, pugna para que seja determinada a baixa dos autos para diligência fiscal, a fim de que se verifique, na prática, as razões ora defendidas e que por certo validarão o crédito pleiteado. Por fim, na remota hipótese do presente recurso voluntário não ser acolhido por Vossas Senhorias, requer seja efetivado o prequestionamento da matéria ventilada no presente recurso e os dispositivos legais e infra legais citados nas razões recursais, a fim de ser viabilizada a interposição de eventual Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, como determina o art. 67, § 5º, do Regimento Interno do CARF.”

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Luis Cabral, Relator.

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

A lide gira em torno do ajuste do saldo credor de créditos ressarcíveis que ocorreram em diversos períodos de apuração, e que foram objeto de diversos processos que foram relacionados no relatório deste voto, cobrindo períodos de apuração entre o 4º trimestre de 2006 e o 3º trimestre de 2010, sendo o saldo credor necessário a atender as pretensões da Recorrente diretamente dependente do saldo credor de períodos de apuração anteriores que foram transportados para o período de apuração de que trata o presente processo, e que resulto em saldo nulo após os ajustes realizados pela Autoridade Tributária, e que estão descritos detalhadamente no Anexo ao Acórdão de Primeira Instância às folhas 1.134 a 1.137.

A motivação para os ajustes foi o fato de que a Recorrente teria apresentado diversos pedidos de ressarcimento, acompanhados de pedidos de compensação fundamentados nestes ressarcimentos, mas de valor inferior, resultando em parte do valor ressarcido utilizado para compensar tributos e o restante efetivamente ressarcido. Nestas ocorrências a Recorrente teria estornado apenas a parte do crédito que fora compensado com tributos federais e mantido indevidamente no seu saldo credor a parcela referente ao ressarcimento, que foi sendo transportado para períodos posteriores.

Vejamos então o mérito da questão.

1. Nulidade do Despacho Decisório

As hipóteses de nulidade no Processo Administrativo Fiscal são tratadas no artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, conforme reproduzimos abaixo:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.(Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)”

Os atos administrativos, envolvendo o Despacho Decisório e a Decisão de Primeira Instância, foram lavrados por Autoridade Competente, e contém a descrição clara dos

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.854 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.901266/2013-76

fatos que ensejaram a decisão da Autoridade Tributária e da Autoridade Julgadora de Primeira Instância. Por outro lado, a Recorrente demonstrou ter conhecimento claro das imputações que lhe foram atribuídas e utilizou todas as instâncias administrativas a que tem direito, nos prazos regulamentares, afastando assim a hipótese de cerceamento do direito de defesa.

Alega que a fundamentação legal apresentado no Despacho Decisório teria de apontar claramente a infração cometida. Vejamos a reprodução da fundamentação do Despacho Decisório.

A fundamentação do Despacho Decisório foram o artigo 11, da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999 e o inciso I, do artigo 164, do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002.

“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.” (Lei nº 9.779/1999)

‘Art. 164. 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 MP, PI e ME , adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-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;

(...)

Parágrafo único. Nas remessas de produtos para armazém-geral e depósito fechado, o direito ao crédito do imposto, quando admitido, é do estabelecimento depositante.”(Decreto nº 4.544/2002)

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância assim argumentou contra a alegação de nulidade:

“Preliminarmente, a Interessada alegou ser nulo o despacho decisório, por ter citado fundamentação legal que não permitiria identificar precisamente a irregularidade cometida.

Entretanto, a fundamentação legal citada no despacho decisório não encerra todo o fundamento da decisão.

Os dispositivos citados indicam que a apuração efetuada pelo despacho decisório seguiu o que determinam.

A irregularidade está explicitamente descrita no despacho decisório e, além de ter sido expressamente mencionada na manifestação de inconformidade, foi objeto de contestação da Interessada, conforme descrito no relatório.

Vários casos semelhantes já foram apreciados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que resolveu não haver neles nulidade.

Não se vislumbra, assim, que tenha ocorrido vício por erro na capitulação legal ou que tenha ocorrido cerceamento do direito de defesa.”

Tenho de concordar com a Autoridade Julgadora de Primeira Instância, pois de fato, como já asseverei antes, ficou bem claro no processo que a Recorrente conhece detalhadamente as motivações que embasaram o Despacho Decisório e defendeu-se em todas as instâncias que lhe são possíveis administrativamente.

Por outro lado, não lhe foi imputada infração, na medida em que a cobrança que foi formalizada no Despacho Decisório referia-se simplesmente ao saldo de compensação não homologado, adicionado de multa e juros de mora. Ainda neste ponto, a homologação parcial do ressarcimento decorreu de constatação de fato, de que não se pode pleitear ressarcimento e mesmo assim manter o valor deste pedido como saldo a ressarcir ou compensar no futuro.

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.854 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.901266/2013-76

Trata-se tão somente de revisão de procedimento contábil.

Em relação à nulidade do Despacho Decisório, considero sem razão a Recorrente.

O Estorno em duplicidade e o ônus da prova.

Não há no Recurso Voluntário insurgência quanto à motivação dos estornos de saldos credores de períodos anteriores, de fato, a Recorrente acata a alegação de que mantinha em seus saldos credores a serem reconhecidos em períodos posteriores parcelas já ressarcidas em períodos anteriores, limitando-se a contestar a forma como os estornos foram feitos, alegando que em alguns casos teriam sido realizados em duplicidade.

Na Manifestação de Inconformidade, a Recorrente apresenta cópias de seu Livro RAIPI, referentes ao 4º trimestre de 2010, e alega que o saldo credor inicial não seria nulo como afirma a Autoridade Tributária, no entanto, desconsidera todos os estornos tratados em processos anteriores, já identificados no relatório deste voto, e apresenta seu livro sem os ajustes realizados pela fiscalização.

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 media 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)

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.854 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.901266/2013-76

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 específico, a discussão remete-se a fatos que são tratados em outros processos, mas cuja motivação objetiva, relativa aos já mencionados estornos, não é questionada pela Recorrente, cabendo então a prova da alegação de estornos realizados em duplicidade.

No Recurso Voluntário encontramos a descrição da tese da Recorrente, que afirma que estornos, que são indicados na planilha anexa ao Acórdão de Primeira Instância, teriam sido duplicados da seguinte forma:

- a) Estornos relativos aos períodos de apuração de março e junho de 2005, realizados novamente em novembro de 2006;
- b) Estorno relativo ao período de apuração de setembro de 2005, realizados novamente em janeiro de 2007;
- c) Estorno relativo ao período de apuração de dezembro de 2005, realizados novamente em fevereiro de 2007 e
- d) Estornos relativo a períodos de apuração identificados apenas pelas PER/DCOMP, realizados novamente em abril de 2007.

A base argumentativa da Recorrente está baseada no fato de que a Autoridade Tributária teria lançado, nos exemplos acima, o mesmo valor nos períodos em que foram considerados, e posteriormente, os usou novamente para comporem os débitos ajustados no período de apuração posterior.

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.854 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.901266/2013-76

Mostra de forma indiciária, na planilha anexa ao Acórdão de Primeira Instância, que os débitos ajustados de determinados períodos seriam muito superiores aos demais períodos de apuração precedentes e posteriores, e que estes valores seriam na verdade o resultado da soma de estornos, já realizados em períodos anteriores, com o débito efetivo do período em questão, os quais são indicados em valores bem inferiores àqueles considerados em novembro de 2006 e em janeiro, fevereiro e abril de 2007. Indica como saldos de débitos ajustados corretos valores compatíveis com o comportamento dos demais períodos de apuração.

O artigo 16, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, assim disciplina a apresentação de provas no Processo Administrativo Fiscal (PAF):

“Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

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

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

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

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

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)”

Entendo que a Recorrente poderia ter juntado aos autos as cópias do Livro RAIPI, assim como fez em sua Manifestação de Inconformidade, relativas aos períodos de apuração em que teria ocorrido o estorno em duplicidade, de forma a demonstrar que os débitos ajustados para os períodos, já descritos anteriormente, seriam de valores muito inferiores, mas não o fez.

A argumentação em si é plausível, porém precisa ser sustentada por provas, na medida em que a Autoridade Tributária detalhou claramente, na referida planilha, as ações de estorno e os valores dos débitos ajustados em colunas separadas, e ainda que o fato de haver períodos de débitos consideravelmente maiores do que os demais, não importa necessariamente que isto tenha decorrido da suposta duplicidade de estorno, ainda que pelos somatórios possa até ser considerada plausível, mas não afasta a possibilidade que tenha decorrido da própria variação da atividade econômica da Recorrente nos meses em questão.

Com ralação ao mês de abril de 2007, a Recorrente afirma que estornos anteriores nos valores de R\$ 1.430.444,04 (hum milhão, quatrocentos e trinta mil, quatrocentos e quarenta e quatro reais e quatro centavos) e de R\$ 1.580.495,30 (hum milhão, quinhentos e oitenta mil, quatrocentos e noventa e cinco reais e trinta centavos), teriam sido computados como débitos ajustados neste mês de abril de 2007, em duplicidade.

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.854 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.901266/2013-76

Ocorre que não se encontram estes valores nos meses anteriores a abril de 2007, nem por seus montantes individuais, nem pelo seu somatório R\$ 3.010.939,34 (três milhões, dez mil, novecentos e trinta e nove reais e trinta e quatro centavos), ademais, também não se explica porque apenas nestes meses a Autoridade Tributária teria cometido estes erros, já que nos demais meses do extenso período a que se refere a planilha não se aponta um padrão de procedimento que pudesse explicar os estornos em duplicidade.

No entanto, como a razão de decidir depende do ateste inequívoco de que não ocorreu o estorno em duplicidade, faz-se necessário que seja verificada a certeza e liquidez do crédito pretendido, na forma da normativa aplicável, de forma a primar pelo Princípio da Verdade Material e prevenir o enriquecimento sem causa da Administração Pública, em detrimento do patrimônio do contribuinte.

Diante dessas considerações, à luz do art. 29, do Decreto n.º 70.235/72¹, proponho a conversão do presente processo em diligência para que a autoridade fiscal de origem:

(i) intime a Recorrente para apresentar cópia dos documentos fiscais e contábeis entendidos como necessários (notas fiscais emitidas, as escritas contábil e fiscal e outros documentos que considerar pertinentes) para que a fiscalização possa verificar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, e se houve efetivo pagamento das operações e recebimento das mercadorias.

(ii) elaborar relatório fiscal conclusivo considerando os documentos e esclarecimentos apresentados, informando se os dados trazidos pelo contribuinte estão de acordo com sua contabilidade, especialmente as datas de declaração de cancelamento do CNPJ dos fornecedores cujas notas foram glosadas, veiculando análise quanto à validade do crédito informado pelo contribuinte e a possibilidade de seu reconhecimento no presente processo, nos termos do artigo 82, da Lei nº 9.430/1996.

Concluída a diligência e antes do retorno do processo a este CARF, intimar a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias.

É como proponho a presente Resolução.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luis Cabral

¹ "Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."