



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.912325/2011-70
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.858 – 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 Luís 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 14-49.005, proferido pela 8ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/RPO, que por unanimidade julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, contra despacho decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Joinville/SC que 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. 805 a 832) apresentada em 13 de março de 2012 contra o despacho decisório de e-fls. 835 a 837, cientificado em 10 de fevereiro de 2012, que não homologou declaração de compensação da Interessada relativa ao 4º trimestre de 2008.

Os motivos da não homologação foram os seguintes:

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

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.858 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.912325/2011-70

- 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 utilizado em compensações, razão pela qual não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:

30176.05603.130109.1.1.01-0491

Para informações sobre a análise de crédito, detalhamento da compensação efetuada e identificação dos PER/DCOMP objeto da análise, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onde Encontro", opção "PERDCOMP", item "PER/DCOMP- Despacho Decisório".

As glosas e ajustes efetuados na apuração foram objeto de relatório da Fiscalização constante do arquivo "Schulz_TVEPF_e_Planilhas.pdf" (processo 10920.912326/2011-14), disponível na página da Receita Federal do Brasil na Internet, sendo que, em relação ao presente trimestre, somente houve ajuste relativo ao saldo credor do trimestre anterior.

O arquivo foi baixado e juntado ao e-Processo, juntamente com os demais documentos que compuseram o despacho decisório, nas e-fls. 1658 a 1682 do processo 10920.912326/2011-14. Os documentos relativos ao presente processo foram juntados às e-fls. 835 a 837.

Dos documentos constam a "demonstração de apuração do saldo credor ressarcível (com estornos do contribuinte)" e "planilha de notas fiscais irregulares", relativamente a emitentes optantes do Simples, Crédito não admitido para o CFOP registrado e emitente com CNPJ cancelado.

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

"Em relação à escrituração, a Fiscalização considerou o seguinte:

"Certificados os créditos e débitos de cada período de apuração, parte-se para a recomposição do livro RAIPI, considerando os ajustes em função dos estornos de saldos credores referentes a trimestres anteriores aos desta análise já pleiteados em ressarcimento.

Aqui encontrou-se o maior erro do contribuinte, pois não faz sua escrita fiscal de IPI da maneira correta. Percebeu-se que não foram estornados os valores pleiteados em ressarcimento na integralidade, mas apenas da parte utilizada em compensação com outros tributos.

*O estorno do valor total é obrigatório, pois caso não ocorra o contribuinte manterá em sua escrita créditos que já foram solicitados em ressarcimento e possivelmente pagos ou aproveitados de outra forma. Por esta razão, a própria Instrução Normativa RFB nº 900/2008, em seu art. 23, dispõe expressamente que no período de apuração em que for apresentado à RFB o pedido de ressarcimento, o estabelecimento que escriturou referidos créditos **deverá estornar, em sua escrituração fiscal, o valor do crédito solicitado** (não apenas aquele empregado em compensação com outros tributos).*

Este fato causou e causará desencontro de informações entre a escrituração fiscal do contribuinte e os saldos validados e considerados pela Administração Tributária pois o contribuinte utiliza, para abater seus débitos de IPI, créditos de trimestres anteriores existentes em sua escrituração apenas pela falta do estorno correto.

Todavia, este erro de escrituração, exclusivamente, não é impedimento ao reconhecimento de saldo credor de IPI, como já assentado pelo CARF no Acórdão nº 203-11.224 [Não pode ser condição impeditiva para o reconhecimento de direito a créditos de IPI a falta de formalidade (estorno de crédito objeto de pedido de ressarcimento) que, embora prevista em norma orientadora da SRF, poderia, neste caso, ser suprida pela autoridade no curso do processo em prestígio à busca da verdade material].

A recomposição do RAIPI consta na planilha Demonstrativo de Apuração do Saldo Credor Ressarcível, em que considerados como saldos credores iniciais de cada período de apuração o valor

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.858 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.912325/2011-70

constante no RAIPI do contribuinte ajustado pelos valores dos créditos reconhecidos em PERDCOMPs de trimestres anteriores. Percebe-se que ao longo dos trimestres desta análise o saldo acumulado em função da falta de estorno é utilizado para descontar o IPI devido, pelos valores dos créditos reconhecidos em PERDCOMPs de trimestres anteriores. Percebe-se que ao longo dos trimestres desta análise o saldo acumulado em função da falta de estorno é utilizado para descontar o IPI devido, saldo este que vem diminuindo gradativamente (colunas b e h), mas não chega a impactar no valor passível de ressarcimento nos trimestres em questão.”

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

“Veja-se que as tabelas apresentadas pela Interessada na manifestação confirmam o que considerar ser correto (e na realidade não é), pois o valor do ressarcimento do período de apuração anterior é simplesmente excluído delas.

Mas, esclareça-se, a exclusão não foi efetuada em duplicidade, conforme se pode verificar e confirmar pelo Anexo Único, mas por que a própria Interessada, no seu livro de apuração, não a efetuava a única vez em que deveria.

As cópias do LRAIPI apresentadas, por sua vez, comprovam apenas que o saldo escriturado do período anterior era aquele alegado pela Interessada. O fato, entretanto, é que esse saldo estava incorreto, porque os valores objetos dos pedidos de ressarcimento dos pedidos anteriores não foram integralmente estornados pela Interessada.

Como observou a Fiscalização, o fato de não estornar os saldos em sua integralidade, se não fosse objeto de recomposição, implicaria que o mesmo valor aproveitado num determinado pedido de ressarcimento continuasse na escrituração, reduzindo indevidamente os débitos dos períodos posteriores e implicando cálculo a maior dos saldos credores futuros.

Deve-se observar, ademais, que a Interessada não abordou diretamente esta matéria em sua manifestação de inconformidade, apesar de claramente descrita nos relatórios da Fiscalização que acompanharam os despachos decisórios dos processos 10920.912326/2011-14 e 10920.912330/2011-82, que foram cientificados na mesma data.

Não pode a Interessada, portanto, alegar cerceamento de defesa em relação a esse procedimento efetuado nos períodos de apuração objetos dos processos administrativos citados no relatório do presente acórdão.

Também não pode a Interessada alegar cerceamento de defesa em relação à recomposição passada dos saldos credores, uma vez que poderia verificar, pelos demonstrativos que acompanharam o despacho decisório, que o saldo credor foi anulado, o que somente poderia ser explicado pelo fato narrado pela Fiscalização (a forma incorreta como o Contribuinte, sistematicamente, escriturava o LRAIPI).”

Assim decidiu a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

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: 01/10/2008 a 31/12/2008

SALDO DE CRÉDITOS 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 21 de março de 2014, e apresentou Recurso Voluntário no dia 22 de abril de 2014.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.858 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.912325/2011-70

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.

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.

(...)

Com a devida vênia, 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.

(...)

O elemento da capitulação legal é essencial para dar força ao ato administrativo, e sua aplicação incorreta é causa 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.

Assim, não resta dúvida quanto a nulidade do presente Despacho Decisório, por violação à norma inserida no artigo 50, LV, da CF/88, ou seja, por violação à Garantia Constitucional da Ampla Defesa, a qual encontram-se vinculados todos os procedimentos administrativos, pois houve manifesto vício formal, subtraindo à Contribuinte os elementos capazes de identificar o objeto da obrigação tributária, vício este confirmado e corroborado pela DR.), conforme se extraiu do acórdão.”

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, folhas de 827 a 832, e que não teriam sido consideradas pela DRJ.

Alega que a fiscalização considerou o saldo credor de período anterior nulo, em outubro de 2008, mas que as cópias do Livro RAIFI demonstrariam uma situação diferente.

“Entretanto, as cópias do Livro RAIFI comprovam que o saldo credor do período anterior, ao invés de R\$ 0,00, totalizava R\$ 4.505.057,22. Este valor, subtraídos os estornos de ressarcimento do período (aplicação das observações na Coluna b), passa a ser de R\$ 2.469.659,90, conforme segue:

Saldo credor do Período Anterior (Dezembro/2008)	4.055.057,22
(-) Estorno de Ressarcimento	- 2.035.397,32
Saldo Credor do Período Anterior Ajustado	2.469.659,90

(...)

O demonstrativo abaixo, computando o saldo credor do período anterior de forma correta, conforme o registrado no LRAIFI, atesta a existência do crédito requerido pelo Contribuinte:

Período de Apuração	Saldo Credor do Período Anterior			DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO SALDO CREDOR RESSARCÍVEL			Saldo Credor		
	Não Ressarcível	Ressarcível	Total	Créditos Não Ressarcíveis Ajustados	Créditos Ressarcíveis Ajustados	Débitos Ajustados	Não Ressarcível	Ressarcível	Total
out/08	2.469.659,90	0,00	2.469.659,90	20.579,84	944.865,87	229.076,90	2.261.162,84	944.865,87	3.206.028,7
nov/08	2.261.162,84	944.865,87	3.206.028,71	32.821,02	713.679,91	240.966,36	2.053.017,50	1.658.545,79	3.711.563,2
dez/08	2.053.017,50	1.658.545,79	3.711.563,29	45.146,57	449.033,12	110.083,40	1.988.080,67	2.107.578,91	4.095.659,5

Realizados os ajustes devidos, percebe-se que ao final do trimestre-calendário apurar-se-á, ao invés dos R\$ 1.625.999,68, o saldo credor ressarcível de R\$ 2.107.578,91, valor este que constitui o pedido de ressarcimento debatido nos autos.

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.858 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10920.912325/2011-70

É cabível dizer que, enquanto o Fisco afirma (e a decisão recorrida corrobora) que o Saldo Credor seria zero devido à incorreção no método de estorno adotado pelo Contribuinte, por outro lado, o impacto da exclusão em duplicidade dos estornos utilizada pelo Fisco também altera o resultado, sendo este o real motivo do saldo zerado.

Deste modo, tendo ficado demonstrado de forma clara que o Fisco se equivocou ao desconsiderar o saldo credor do período anterior, desenha-se imperioso o integral reconhecimento do crédito pleiteado.”

Por fim apresenta o seguinte pedido:

“Por todo o exposto, requer dignem-se Vossas Senhorias em receber o presente Recurso Voluntário, para que seja reconsiderada a decisão da DRJ, sendo acolhida a preliminar de nulidade por erro na capitulação legal, cancelando-se o Despacho Decisório. Sucessivamente, no mérito, julgá-lo no sentido de reconhecer integralmente a validade dos créditos lançados pela Recorrente.

*Nesses termos,
Pede deferimento.”*

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Luís Cabral, Relator.

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

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 848 a 851.

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 n.º 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.

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.858 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10920.912325/2011-70

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

§ 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 n.º 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 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 n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999 e o inciso I, do artigo 164, do Decreto n.º 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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.” (Lei n.º 9.779/1999)

‘Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n.º 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 n.º 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.”

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.858 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10920.912325/2011-70

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.

Trata-se tão somente de revisão de procedimento contábil.

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

2. 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 ressarcida 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 medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.858 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10920.912325/2011-70

O mesmo encontramos no Decreto n.º 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 n.º 70.235, de 1972, art. 9º, com a redação dada pela Lei n.º 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 n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º, § 1º)

Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei n.º 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 n.º 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.

Encontramos nas folhas de 848 a 851, planilha contendo a memória de cálculo da recomposição do RAIPI da Recorrente, realizada pela Autoridade Tributária, abrangendo os períodos de apuração de janeiro de 2005 a setembro de 2013, documento este que não é contestado. Apenas podemos inferir que a Recorrente insinua que considera que os estornos realizados pelo fisco teriam sido em duplicidade, mas não contesta a recomposição do Livro RAIPI, que resultou em saldo credor de períodos anteriores nulo para o período de apuração de outubro de 2008.

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.858 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10920.912325/2011-70

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 n.º 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 Luís Cabral

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