



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.912330/2011-82
Recurso Voluntário
Resolução nº 3402-003.853 – 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 14-49.009, 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. 776 a 831) apresentada em 13 de março de 2012 contra o despacho decisório de e-fls. 834 a 848, cientificado em 10 de fevereiro de 2012, que não homologou parcialmente declaração de compensação relativa ao 1º trimestre de 2010.

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):

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

- Ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal.

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

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.853 - 3ª Sejl/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.912330/2011-82

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 08131.00760.290410.1.3.01-2860

Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCOMP: 38348.24008.080410.1.1.01-4823

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 29/02/2012.

As glosas e ajustes efetuados na apuração foram objeto de relatório da Fiscalização constante do arquivo “Schulz_TVEPF_e_Planilhas.pdf”, disponível na página da Receita Federal do Brasil na Internet.

O arquivo foi baixado e juntado ao e-Processo, juntamente com os demais documentos que compuseram o despacho decisório, nas e-fls. 834 819.

Dele 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

Após intimação do contribuinte, a Fiscalização apurou irregularidades nos créditos, conforme descrito a seguir:

Entretanto, os créditos de algumas aquisições foram glosados em verificação cadastral: 35 notas fiscais de fornecedores optantes do Simples (Lei Complementar nº 123/2006, art. 23); 134 notas fiscais de aquisições de fornecedor com CNPJ cancelado (baixado por incorporação); e 1 nota fiscal de CFOP 3556 (Compra de material para uso ou consumo) não representativa de aquisição de MP, PI ou ME. Não houve reclassificação de créditos.

As notas fiscais glosadas encontram-se listadas na Planilha de Notas Fiscais Irregulares, o cálculo dos créditos em função das glosas encontra-se na planilha Demonstrativo de Créditos e Débitos, partes integrantes deste Termo.

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

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.853 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.912330/2011-82

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 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, saldo este que vem diminuindo gradativamente (colunas b e h), mas não chega a impactar no valor passível de ressarcimento nos trimestres em questão.

Com base nesses fundamentos, foi emitido o despacho decisório anteriormente mencionado.

Na manifestação de inconformidade, a Interessada inicialmente alegou a nulidade do despacho decisório, por suposta erro na capitulação legal e do dispositivo legal infringido.

Segundo a Interessada, o despacho decisório teria citado como fundamentação legal o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, e o art. 164, I, do Ripi/2002, “que em nada indicam a suposta exigência descumprida”.

Ademais, “nenhum dos dispositivos descritos pelo agente fiscalizador demonstram indícios de que a operação realizada pela Manifestante é ilegal, ou estava incorreta.”

Segunda a Interessada, seu direito de defesa teria sido prejudicado, “quando tenta buscar os elementos capazes e suficientes para precisar a real motivação da não homologação das compensações efetuadas [...]”.

Nos termos da doutrina, do Art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, e do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, o ato seria nulo.

A seguir, em relação aos fatos, alegou que o despacho decisório teria considerado seus créditos insuficientes, pois “teria a Manifestante utilizado parte do saldo credor ressarcível nos trimestres que sucederam o período do crédito em referência, do que decorreria a consequência lógica de que, quando do envio do PER/DCOMP, não haveria crédito suficiente para fazer frente às compensações declaradas.”

Em relação ao direito, alegou inicialmente que o saldo credor do período anterior não teria sido considerado, nos seguintes termos:

Para melhor esclarecer, extrai-se das observações que tendem a orientar e traduzir o Demonstrativo de Apuração do Saldo Credor Ressarcível, precisamente na Coluna (b):

“Coluna (b): Para o primeiro período de apuração, será igual ao Saldo Credor apurado ao final do trimestre-calendário anterior, ajustado pelos valores dos créditos reconhecidos em PERDCOMP de trimestres anteriores. Esse saldo (saldo credor inicial) não é passível de ressarcimento.”

[...]

Entretanto, as cópias (anexas) do Livro RAIPI comprovam que o saldo credor do período anterior, ao invés de R\$ 0,00, totalizava R\$ 3.837.748,04. Este valor, subtraído os estornos de ressarcimento do período (aplicação das observações na Coluna b), passa a ser de R\$ 2.181.316,89, conforme segue:

[...]

Realizados os ajustes devidos, ao final do trimestre-calendário apurar-se-á, ao invés dos R\$ 1.492.236,72, o saldo credor ressarcível de R\$ 2.073.133,41, valor este que, após a desconstituição das glosas tratados no tópico seguinte, alcançará exatos R\$ 2.088.396,02.

A seguir, tratou das glosas decorrentes de notas fiscais de optantes do Simples de pessoas jurídicas com CNJ cancelado.

Alegou que “consoante se extrai das cópias das notas fiscais (juntadas por amostragem) relacionadas na Planilha de Notas Fiscais Irregulares (anexa), que acompanha o Ter ic de verificação Fiscal, mesmo sendo optantes do Simples à época das ^ oe(ivas operações, as Emitentes permitiram-se destacar o IPI.”

Acrescentou que o art. 119 do Ripi/2002 dispunha dever o optante do Simples não destacar o imposto na nota fiscal e indicar sua condição de optante do sistema, não cabendo ao adquirente “averiguar o regime de tributação a que a Emitente dos documentos fiscais” estava vinculado.

Em relação aos demais fornecedores, alegou o seguinte:

De igual forma, não se deve condicionar a apropriação do crédito à prévia verificação da situação cadastral das empresas fornecedoras da Manifestante, à medida que esta constitui obrigação elementar do próprio Fisco, no exercício regular do seu papel institucional.

Desta feita, desenha-se imperiosa a desconstituição das glosas procedidas sob tais rubricas, na medida em que o procedimento adotado pela Manifestante não viola a legislação de regência, devendo-se reconhecer o direito creditório tal como postulado.

Requeru a produção de provas e esclareceu o conteúdo dos anexos:

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.853 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.912330/2011-82

(...)

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância assim decidiu em seu Acórdão:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

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: 01/01/2010 a 31/03/2010

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.

AQUISIÇÕES DE OPTANTES DO SIMPLES. DIREITO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Independentemente das informações contidas na nota fiscal do fornecedor optante do Simples, é vedado o registro do crédito do IPI incidente na operação.

PESSOAS JURÍDICAS DE CNPJ CANCELADO. DIREITO DE CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

É irregular o registro de créditos de IPI relativo a aquisições de pessoas jurídicas com o CNPJ cancelado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 21 de março de 2014, e apresentou Recurso Voluntário no dia 22 de abril de 2014.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente argui preliminarmente a nulidade do despacho decisório nos mesmos termos de sua Manifestação de Inconformidade, alega que os registros em seu Livro RAIPI divergem dos registros apresentados como prova no Despacho Decisório, em relação aos saldos credores de períodos anteriores, e por isso discorda do resultado do Despacho Decisório.

Com relação às glosas decorrentes de notas fiscais emitidas por empresas optantes pelo simples e por emitentes com CNPJ cancelado, alega o seguinte:

“Além das razões descritas no tópico anterior, o acórdão ora recorrido manteve a controversa glosa com origem no fato de que os estabelecimentos emitentes de parte das notas fiscais, ao tempo da emissão da fatura, ou eram optantes do Simples, ou encontravam-se com o CNPJ cancelado.

Todavia, tais motivos evidentemente não merecem prosperar.

Isso porque, consoante se extrai das cópias das notas fiscais juntadas por amostragem na Manifestação de Inconformidade e relacionadas na Planilha de Notas Fiscais Irregulares, que acompanha o Termo de Verificação Fiscal, é certo que, mesmo sendo optantes do Simples à época das respectivas operações, as Emitentes permitiram-se destacar o IPI.”(grifo meu)

(...)

De igual forma, não se deve condicionar a apropriação do crédito à prévia verificação da situação cadastral das empresas fornecedoras do Contribuinte, à medida que esta constitui obrigação elementar do próprio Fisco, no exercício regular do seu papel institucional.

Aqui, vale fazer analogia com o entendimento dominante no Superior Tribunal de Justiça que, inclusive, enunciou a súmula 509, que dispõe:

“É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.”

(...)

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.853 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.912330/2011-82

Assim, por analogia, percebe-se que não pode ser atribuído ao contribuinte a responsabilidade pelo cancelamento de nota fiscal quando inconteste a boa-fé e efetiva realização da operação.

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.”

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 860 a 863.

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.

Também refere-se a glosas por terem sido considerados créditos referentes a notas fiscais emitidas por empresas optantes pelo Simples e empresas com CNPJ cancelado à época de sua emissão.

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.

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.853 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.912330/2011-82

§ 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 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.

De fato, dos processos 10920.912326/2011-14 e 10920.912330/2011-82 constou relatório detalhado da Fiscalização, conforme esclarecido no relatório, a respeito de todos os ajustes efetuados.

Foram três as infrações cometidas, conforme claramente se deduz do relatório: erro no controle de saldos no LRAIPI (falta de estorno dos saldos de crédito objetos de declarações de compensação), creditamento de aquisições de optantes do Simples e creditamento de empresas com CNPJ cancelado.

As razões por que cada ajuste foi efetuado foram claramente expostas no relatório, sendo elas suficientes para o entendimento pleno do procedimento fiscal.

Tanto é assim que a Interessada defendeu-se muito bem em relação às glosas de crédito.

Mas se pôde defender-se de tais irregularidades, poderia também ter-se defendido dos ajustes efetuados no LRAIPI, pois os relatórios mencionados claramente explicaram que a Interessada adotou procedimento incorreto e as consequências deles.

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.853 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.912330/2011-82

Ademais, o fundamento que é mencionado no despacho decisório é uma referência genérica à legislação que trata do direito de crédito e não a fundamentação relativa às infrações, que são objeto de um termo anexo, conforme esclarecido.

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, e também em relação a operações comerciais que não geram direito a créditos do IPI. 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 de créditos de períodos anteriores 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 silencia sobre a alegação de que mantinha em seus saldos credores, a serem reconhecidos em períodos posteriores, parcelas já ressarcidas em períodos anteriores, limitando-se a reduzir apenas os valores compensados.

Desta forma reproduz orientação de como calcular o saldo credor ressarcível, conforme vemos a seguir:

“No caso aqui tratado, a glosa de crédito é proveniente da descon sideração do saldo credor do período anterior. Para melhor esclarecer, extrai-se das observações que tendem a orientar e traduzir o Demonstrativo de Apuração do Saldo Credor Ressarcível, precisamente na Coluna (b):

Coluna (b): Para o primeiro período de apuração, será igual ao Saldo Credor apurado ao final do trimestre-calendário anterior, ajustado pelos valores dos créditos reconhecidos em PERDCOMP de trimestres anteriores. Esse saldo (saldo credor inicial) não é passível de ressarcimento.”

Percebe-se que se reproduz a orientação de se reduzir o saldo credor apenas dos valores compensados.

Na Manifestação de Inconformidade, a Recorrente apresenta cópias de seu Livro RAIFI, referentes ao 1º trimestre de 2010, e alega que o saldo credor inicial não seria nulo como afirma a Autoridade Tributária, no entanto, descon sidera 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:

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.853 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.912330/2011-82

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;
II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.
Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:
I - recair sobre direito indisponível da parte;
II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.”*

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

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

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

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

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

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

Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º , § 2º)”

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

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

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

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

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

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.853 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.912330/2011-82

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.

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 RAIFI, assim como fez em sua Manifestação de Inconformidade, relativas aos períodos de apuração em que teria ocorrido os estornos de valores ressarcidos, de forma a demonstrar que procedeu corretamente ao registro destas operações, mas não o fez.

3. Notas fiscais emitidas por empresas optantes pelo Simples.

Uma outra questão neste processo é a de que a Recorrente teria utilizado notas fiscais emitidas por empresas optantes pelo Simples na constituição dos créditos pleiteados em PER/DCOMP.

Nas folhas de 839 a 842 a Autoridade Tributária apresenta uma planilha contendo os dados de notas fiscais que foram objeto de glosas, e destaca três situações: emissão de optantes pelo Simples, CFOPs indevidos e empresas com o CNPJ cancelado.

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.853 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.912330/2011-82

Com relação aos CFOPs indevidos não houve contestação, de forma que os considero não recorridos, nos termos do artigo 17, do Decreto nº 70.235/1972.

A Recorrente argumenta que não há obrigação dela mesma consultar o regime tributário adotado por seus fornecedores, e que estes teriam destacado o IPI em suas notas fiscais, e ainda que não caberia novamente à Recorrente verificar o correto cumprimento das obrigações acessórias de seus fornecedores.

Para provar suas alegações indica que apresentou por amostragem notas fiscais relacionadas na planilha já mencionada acima.

Vemos que a referida planilha relaciona 12 (doze) notas fiscais emitidas por empresas optantes pelo Simples, e nas folhas de 813 a 831, vemos as notas fiscais juntadas pela Recorrente.

Encontramos na folha 829, a nota fiscal emitida pela empresa Stam & Kohls Ltda, CNPJ 05.989.704/0001-52, de número 184, emitida em 23 de março de 2010, onde identifica-se o destaque do IPI, no entanto, também verifica-se a mensagem de que documentos emitidos por optantes pelo Simples não geram direito a crédito de IPI, e que o crédito do ICMS, o qual também encontra-se destacado, não pode ser aproveitado quando decorrente de documentos emitidos por optantes pelo Simples.

Também encontramos na folha 828, a nota fiscal emitida pela empresa MR Serralheria, CNPJ 11.083.595/0001-02, de número 25, emitida em 22 de março de 2010, onde não se identifica o destaque do IPI, o mesmo na nota fiscal da folha 1651.

Já na nota fiscal juntada à folha 825, vemos que apesar do destaque do valor do IPI, o valor total da nota fiscal coincide com a soma dos valores de cada item, e seno o IPI um imposto cobrado “por fora”, não há indicação de que o emitente tenha cobrado o referido imposto.

Assim, amostragem apresentada pela Recorrente não contém fatos que corroborem o seu direito ao crédito pretendido ou de suas alegações.

Sem razão à Recorrente.

4. Das glosas decorrentes de créditos decorrentes de documentos emitidos por pessoas inaptas

O artigo 82, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estabelece o alcance dos efeitos da inaptidão e da consideração de inidoneidade de documentos fiscais, onde chamo atenção especial ao determinado no parágrafo único, como podemos ler a seguir:

“Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstas na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada ou declarada inapta. (Redação dada pela Lei nº 14.195, de 2021)”

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.”

O Superior Tribunal de Justiça já enfrentou o tema, em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), tendo emitido a Súmula 509, que transcrevo a seguir:

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.853 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.912330/2011-82

“Súmula 509 – É lícito ao comerciante de boa fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.”

O REsp 1.148.444/MG, julgado no STJ, em 14 de abril de 2010, segundo a sistemática de Recursos Repetitivos, nos termos do artigo 543C, do Código do Processo Civil, Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, na relatoria do Ministro Luiz Fux, trouxe decisão idêntica à súmula já reproduzida acima.

“1. O comerciante de boa fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não- cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (...)

6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

Tendo em vista as decisões citadas acima, e que o texto da Lei nº 9.430/1996 determina que, para que os créditos possam ser aproveitados, se comprove que houve o recebimento dos bens, seus valores e efetivo pagamento, o que é completamente compatível com a exigência de boa fé consignada na Súmula 509, do STJ, e que falta ao processo tanto a demonstração de que houve boa fé, pelo menos no que diz respeito aos requisitos do parágrafo único do artigo 82, da Lei nº 9.430/1996, como a indicação da inaptidão das empresas emissoras das notas fiscais contestadas, faz-se necessário que sejam verificados estes pontos em diligência.

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 Luís Cabral

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

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.853 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.912330/2011-82