



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

Processo nº 10980.000755/2002-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3803-006.912 – 3ª Turma Especial
Sessão de 26 de fevereiro de 2015
Matéria IPI - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente JAIME NUNES DA SILVEIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 1997

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento do IPI, apurado em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

NÃO CUMULATIVIDADE. IMPORTAÇÃO. CRÉDITOS ESCRITURAIS. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os créditos de IPI apurados na sistemática da não cumulatividade até 31/12/1998, decorrentes de aquisição/importação de produtos tributados, somente podem ser compensados com débitos do próprio imposto registrados na escrita fiscal do contribuinte.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997

ÔNUS DA PROVA. MOMENTO DA PRODUÇÃO.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa não infirmada com documentação hábil e idônea. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corintho Oliveira Machado (Presidente), Hélcio Lafetá Reis (Relator), Belchior Melo de Sousa, Paulo Renato Mothes de Moraes e Demes Brito.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em contraposição à decisão da DRJ Ribeirão Preto/SP que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada em decorrência do lançamento de ofício do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ano-calendário 1997, consubstanciado em auto de infração eletrônico, baseado em dados declarados em DCTF, cujos pagamentos informados restaram não comprovados.

Em sua Impugnação, o contribuinte requereu o cancelamento do auto de infração, alegando tratar-se de compensação dos débitos declarados em DCTF com créditos decorrentes do IPI pago na importação de produtos destinados à revenda e de outros recolhimentos efetuados por meio de DARFs.

Junto à Impugnação, o contribuinte trouxe aos autos cópias do auto de infração, de DARFs, de Declarações de Importação e de planilhas por ele elaboradas.

O acórdão da DRJ Ribeirão Preto/SP restou ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 1997

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento do IPI, apurado em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

IPI. IMPORTAÇÃO. CRÉDITOS. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação do IPI pago na importação deve ser efetuada de acordo com as regras de apuração do imposto, não se prestando a DCTF para tal fim.

RETROATIVIDADE BENIGNA.

Aplica-se a ato pretérito a legislação que comine penalidade menos severa que a vigente à época do lançamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Decidiu o julgador de primeira instância por cancelar a multa de ofício com base na retroatividade benigna e por reduzir o montante lançado a partir da confirmação de alguns pagamentos efetuados por meio de DARFs.

Em relação ao lançamento remanescente, destacou o julgador o seguinte:

Entretanto, a compensação entre créditos e débitos do IPI deve ser efetuada de acordo com as regras desse tributo, ou seja, os valores devem ser escriturados na contabilidade da empresa e no Livro de Apuração do IPI.”

Assim, tal compensação não é efetivada com a simples informação em DCTF, com a agravante que a impugnante informou na declaração que havia recolhido o imposto e não o compensado.

Tampouco a impugnante logrou comprovar se a importação em questão foi de bens utilizados como insumo ou de bens incorporados ao patrimônio da empresa, pois, nesse caso, o valor pago não pode ser aproveitado como crédito, mas sim contabilizado como custo.

Ademais, como a autuada, conforme pesquisa nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), apurava o imposto de renda pelo Lucro Real, na hipótese de se tratar de insumos e caso tivesse apurado corretamente o saldo do imposto, teria ainda que comprovar que excluiu da apuração do lucro o valor do imposto pago na importação, mas não o fez.

Diante do exposto, conclui-se que a autuada não logrou comprovar que efetuou a compensação do IPI pago na importação. (grifei)

Cientificado da decisão em 14 de abril de 2010, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário no dia 14 de maio do mesmo ano e requereu o cancelamento integral do auto de infração, inclusive da multa de mora exigida pela DRJ Ribeirão Preto/SP em substituição à multa de ofício expurgada com base na retroatividade benigna, alegando, aqui apresentado de forma sucinta, o seguinte:

a) a empresa registrou devidamente a entrada das mercadorias, com o respectivo registro do crédito do imposto em seu Livro de Apuração do IPI, decorrente de importações devidamente comprovadas por meio das Declarações de Importação e das Notas Fiscais de Entrada;

b) o contribuinte é importador equiparado a industrial, nos termos do art. 9º, I, do Decreto 4.544, de 2002 (Regulamento do IPI) e do art. 4º, I, da Lei nº 4.502, de 1964, tendo importado mercadorias estrangeiras sujeitas à apuração do IPI e destinadas à revenda;

c) “[a] suposta falta de recolhimento do IPI, no período de janeiro a dezembro de 1997, decorreu da desconsideração, pelo fisco, dos créditos gerados pelo pagamento do IPI na ocasião da importação de mercadorias (art. 34, I, do RIIPI) e sua respectiva compensação para pagamento do imposto devido com a saída dessas mercadorias (art. 34, II). Portanto, a contribuinte se aproveitou do crédito de IPI obtido com o pagamento do imposto na entrada das mercadorias, que, inclusive, foi devidamente registrado no seu Livro de Apuração de IPI”;

d) “[o] direito ao crédito está previsto no art. 164, V, RIPI. Desta maneira, desde que os créditos sejam corretamente escriturados, nos termos do art. 190, do mesmo diploma legal, podem ser utilizados para pagamento de imposto devido (débito de IPI).”;

e) “o procedimento adotado pela Recorrente está de acordo com a legislação do IPI, conforme art. 163, §1º, do RIPI e art. 19, do CTN e, ainda, com o entendimento do antigo Conselho de Contribuintes”.

Junto ao recurso, foram juntadas aos autos cópias de notas fiscais e do Livro Registro de Apuração do IPI.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hércio Lafetá Reis

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, controverte-se nos autos sobre auto de infração lavrado em decorrência da não confirmação dos pagamentos de IPI declarados em DCTF, lançamento esse já parcialmente cancelado pela Delegacia de Julgamento, em razão da comprovação do recolhimento de parte dos valores lançados e da exclusão da multa de ofício com base na retroatividade benigna.

De início, registre-se que, diferentemente do alegado pelo Recorrente, a Delegacia de Julgamento não efetuou o lançamento da multa de mora, tendo o relator apenas feito referência, após registrar o cancelamento da multa de ofício, à possibilidade de a repartição de origem exigir a multa de mora em relação ao crédito tributário remanescente.

Conforme preceitua o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, “[os] débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso”.

Trata-se, portanto, de determinação legal aplicável a todos os casos de pagamento de tributos federais em atraso, como no presente caso, na hipótese de remanescer débito em aberto após a prolação de decisão administrativa definitiva.

Quanto à matéria que restou controvertida nos autos, deve-se registrar que, conforme já apontara o relator de piso, o IPI é imposto que se submete, por força constitucional, à sistemática da não cumulatividade, em que o imposto pago nas etapas anteriores da cadeia produtiva pode ser “compensado” com os débitos decorrentes das saídas promovidas pelo contribuinte do imposto, tudo devidamente registrado no Livro de Apuração do IPI

A compensação que ocorre na sistemática da não cumulatividade se dá escrituralmente, devendo o saldo devedor porventura remanescente ser recolhido aos cofres públicos ao final do período definido pela lei.

Conforme consta de excerto de decisão do extinto Conselho de Contribuintes reproduzido pelo próprio Recorrente em sua peça recursal, “o saldo credor de IPI apurado até 31/12/98, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na industrialização de produtos tributados, inclusive os sujeitos à alíquota zero, somente poderá ser utilizado mediante compensação com débitos do próprio imposto, registrados na escrita fiscal do contribuinte.”

A compensação referida no dispositivo supra é a escritural, aquela acima referenciada, prevista no art. 164, V, do Regulamento do IPI, em que há o batimento dos créditos e dos débitos do IPI calculado na sistemática da não cumulatividade, e não a compensação de que tratam as Leis nº 8.383, de 1991, e 9.430, de 1996.

A compensação de que tratam as referidas leis é aquela prevista no art. 170 do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Logo, os créditos de IPI decorrentes das importações de mercadorias destinadas à revenda devem ser escriturados no Livro Registro de Apuração do IPI para serem compensados com débitos do mesmo imposto decorrentes das saídas tributadas promovidas pelo contribuinte.

A possibilidade de se ressarcir ou compensar o saldo acumulado na escrita fiscal de créditos escriturais de IPI só passou a ser autorizada a partir da Lei nº 9.779, de 1999, *verbis*:

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.

Como no presente caso está-se diante de créditos escriturais do IPI apurados em 1997, eles somente podem ser “compensados” com débitos do mesmo imposto na escrita fiscal do contribuinte, inexistindo para o período autorização legal à compensação do art. 170 do CTN e dos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que somente passou a ser autorizada a partir da Lei nº 9.779, de 1999, e apenas em relação a créditos apurados a partir de 1º de janeiro de 1999, entendimento esse que se extrai, inclusive, do teor da súmula CARF nº 16, ainda que esta não se aplique especificamente ao caso sob análise, *verbis*:

Súmula CARF nº 16: O direito ao aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos cuja saída seja com isenção ou alíquota zero, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos pelo estabelecimento do contribuinte a partir de 1º de janeiro de 1999.

Conforme o próprio Recorrente afirmou, “a empresa registrou devidamente a entrada das mercadorias, com o respectivo crédito de IPI, em seu Livro de Apuração do IPI”, procedimento esse indubitavelmente correto e que inviabiliza a sua compensação nos moldes do art. 170 do CTN, sob pena de se autorizar um duplo creditamento, um na escrita fiscal, outro na declaração de compensação, o que configura enriquecimento sem causa.

Contudo, confrontando-se as informações declaradas em DCTF – que foram objeto de cruzamento com os dados de arrecadação para fins de se lançar o imposto exigido no auto de infração eletrônico –, com o Livro de Apuração do IPI (LAIPI), verifica-se que o Recorrente reproduziu na DCTF os lançamentos contábeis do LAIPI, declarando, equivocadamente, que os débitos absorvidos pelos créditos do imposto haviam sido quitados por pagamento.

Trata-se de um erro grosseiro que causa grave estranheza, por pressupor o desconhecimento das regras básicas da escrituração e da declaração do imposto.

Compulsando os autos, a partir do confronto entre o auto de infração, os DARFs e o LAIPI, verifica-se que os débitos do IPI apurados entre janeiro e parte de março de 1997 foram “compensados” com o crédito acumulado de dezembro de 1996, sobre o qual não se tem nenhuma comprovação de sua origem e de sua natureza.

Apenas as informações isoladas relativas às importações realizadas em 1996 não são bastantes para demonstrar os valores dos créditos remanescentes após o confronto com os débitos eventualmente apurados no período.

Em relação aos saldos devedores apurados ao final do período (receita 1097), relativos aos meses de março/97 (R\$ 105,67), maio/97 (R\$ 480,10) e agosto/97 (R\$ 276,82), eles já foram excluídos do auto de infração pela DRJ por ter havido a comprovação, por meio de DARF, do recolhimento.

Quanto a dezembro/97, a DRJ considerou, também, na diminuição do valor lançado, o montante de R\$ 523,40 (receita 1097), mas os débitos do período são de R\$ 948,09 (2º decêndio) e R 504,54 (3º decêndio).

Não consta dos autos o comprovante do pagamento dos débitos (receita 1097) que sobrepujaram os créditos apurados na escrituração nos meses de março/97 (R\$ 1.343,54 e R\$ 502,72), abril/97 (R\$ 545,74 e R\$ 800,56), maio/97 (R\$ 700,44), junho/97 (R\$ 610,67), agosto/97 (R\$ 746,60), setembro/97 (R\$ 672,94) e dezembro/97 (R\$ 424,69¹ e R\$ 504,54), totalizando R\$ 6.852,44

¹ R\$ 948,09 - R\$ 523,40 = R\$ 424,69

Os créditos escriturados em abril/97 (R\$ 2.113,79) e em setembro/97 (R\$ 7.485,77), relativos aos IPI pago na importação, correspondem aos valores constantes dos DARFs apresentados.

No entanto, o crédito escriturado em junho de 1997 (R\$ 5.575,50) não se encontra comprovado. Há, nos autos, uma nota fiscal de entrada de emissão do Recorrente (fl. 160), em que o IPI na importação perfez esse valor, mas não consta dos autos o DARF de quitação.

Somando-se esse crédito não comprovado (R\$ 5.575,50) com os saldos devedores não quitados (R\$ 6.852,44) e o saldo credor acumulado em 31/12/1996 (R\$ 4.775,19 – fl. 166), este último não demonstrado e nem comprovado, tem-se um montante do principal de R\$ 17.203,13, que corresponde a 86,3% do principal mantido após a decisão de primeira instância (R\$ 19.930,25).

Causa estranheza, também, o fato de o Recorrente, em nenhum dos momentos em que manifestou nos autos, não ter assumido o erro cometido, qual seja, reprodução na DCTF da escrita fiscal do IPI, alegando apenas genericamente que a compensação era devida, conforme, segundo ele, comprovavam os documentos carreados aos autos, deixando a cargo do julgador a tarefa de levantar os dados de interesse a partir de uma miscelânea de informações.

Não há um demonstrativo vinculando os dados declarados em DCTF aos documentos e ao auto de infração, havendo, em verdade, uma mixórdia de fatos mal explicados, não condizentes com o que se espera de um profissional de contabilidade.

Os fatos ora apurados não guardam congruência com a singeleza dos argumentos do Recorrente, havendo vacuidades não explicadas, como os saldos devedores de vários decêndios não recolhidos, crédito de IPI na importação não comprovado com DARF e saldo credor acumulado em 31/12/1996 não demonstrado e nem comprovado em sua inteireza.

A meu ver, diante da fragilidade da prova, não pode prosperar a pretensão do Recorrente de reverter o lançamento de ofício remanescente.

Além do mais, os elementos de prova com potencial força para deitar por terra qualquer dúvida quanto ao direito pleiteado, qual seja, o Livro de Apuração de IPI e as notas fiscais de importação, somente foram trazidos aos autos em sede de recurso, o que contraria a disciplina do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

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

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

Não se tendo por configurada nenhuma das exceções supra, tem-se por precluso o direito do Recorrente de apresentar provas em sede de recurso, prova essa que já

deveria constar dos autos desde a impugnação, possibilitando sua análise por parte da autoridade julgadora de primeira instância, com respeito ao duplo grau de cognição.

Abriu a possibilidade de produção de novas provas, a meu ver, ainda que em consonância com o princípio da verdade material, configura afronta à obrigatoriedade do administrado de apresentar os documentos comprobatórios do direito alegado antes das decisões administrativas e de prestar todas as informações necessárias ao esclarecimento dos fatos (art. 3º, III, e 4º, IV, da Lei nº 9.784, de 1999).

Destaque-se que, considerando a fragilidade da prova, tanto pelo seu conteúdo quanto pelo momento de sua produção, um eventual retorno dos autos à repartição de origem para a reabertura da apreciação do presente feito não encontra respaldo na legislação processual tributária, pois, conforme nos leciona James Marins, “[a] flexibilização generalizada do regime de fases e de preclusões processuais fragiliza a segurança do processo e não pode ser admitida mesmo sob invocação do princípio da formalidade moderada, por atingir axioma ínsito ao conceito ontológico do procedimento e do processo entendido *cedere pro*”² (ir para a frente).

Ora, “o poder instrutório das autoridades de julgamento não pode levar a invasão da esfera de responsabilidade dos interessados em provar os fatos necessários à sua defesa. Segundo Bonilha³, “o caráter oficial da atuação dessas autoridades e o equilíbrio e imparcialidade com que devem exercer as suas atribuições, inclusive a probatória, não lhes permite substituir as partes ou suprir a prova que lhes incumbe carrear para o processo”⁴.

Diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

² MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial). 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 293.

³ BONILHA, Paulo Celso B. Da prova no processo administrativo tributário. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 78.

⁴ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tersi Martinez. Processo administrativo fiscal comentado: de acordo com a lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 449.

Processo nº 10980.000755/2002-41
Acórdão n.º **3803-006.912**

S3-TE03
Fl. 247

CÓPIA