



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                 |
|--------------------|-------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10980.932697/2009-93</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3004-000.036 – 3ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 11 de agosto de 2025                            |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                      |
| <b>RECORRENTE</b>  | PHILIP MORRIS BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA. |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                |

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/05/2005 a 10/05/2005

COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

Para fazer jus à compensação pleiteada, o Contribuinte deve comprovar a existência do crédito reclamado à Secretaria da Receita Federal do Brasil, através da demonstração do indébito, sob pena de ter seu pedido negado.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Rosaldo Trevisan** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Dionísio Carvalhedo Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro, Tatiana Josefovicz Belisário e Rosaldo Trevisan.

**RELATÓRIO**

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de PER/DCOMP, transmitido em 10/08/2009, por meio do qual foi efetivada a compensação de débito do contribuinte acima identificado

com suposto crédito de IPI indicado como sendo correspondente a pagamento indevido ou a maior, no valor original de R\$ 416.131,73.

A verificação da legitimidade do crédito alegado foi efetuada pelo processamento eletrônico, conforme consta do Despacho Decisório de fl. 021, emitido em 19/04/2010, tendo sido negado o direito creditório pleiteado e não homologada a compensação declarada, em virtude de o pagamento apontado haver sido integralmente utilizado na quitação de débito da empresa.

Devidamente cientificado, o interessado apresentou, tempestivamente, manifestação de inconformidade (fls. 06/13) na qual contesta a decisão administrativa, alegando que o valor por ele recolhido, de R\$ 1.692.372,92, teria sido declarado incorretamente na DCTF do período de apuração em tela e que o valor correto a ser declarado seria R\$ 1.276.241,19 (saldo devedor do período). Assevera também que, com o intuito de proceder a devida correção, três dias antes da transmissão do PER/DCOMP em questão, no dia 07/08/2009, apresentou DCTF retificadora, tece considerações a respeito dos efeitos da retificação da citada declaração e pleiteia o reconhecimento do crédito requerido e a homologação integral da declaração de compensação apresentada, protestando ainda pela produção de todos os meios de prova admitidos, inclusive a documental e pericial, e pelo encaminhamento das intimações relacionadas ao presente processo aos seus advogados. Com vistas a comprovar o alegado, anexou aos autos, entre outros documentos, cópias das DCTF (original e retificadora) e do livro de Registro de Apuração do IPI (RAIPI).

Em vista dos argumentos e documentos apresentados (em especial o RAIPI, à fl. 67) e com o fim de obter elementos suficientes a firmar a convicção necessária ao deslinde da presente lide, o processo foi baixado em diligência à unidade de origem, para que fosse verificado se o citado livro fiscal estaria revestido das formalidades previstas na legislação e, ainda que por amostragem, se a sua escrituração se encontrava amparada nos demais livros e documentos fiscais da empresa.

Em face da análise procedida, a autoridade fiscal responsável pela execução da diligência requerida emitiu o Relatório Fiscal de fls. 725/729, no qual consta informado que, após reiteradas intimações apenas parcialmente atendidas, o contribuinte não logrou apresentar os Livros de Registro de Entrada e Saída, não o fazendo também em relação aos dados das Notas Fiscais emitidas que apresentavam incoerências e erros nos arquivos digitais disponibilizados, de forma que não foi possível proceder a aferição dos valores registrados no RAIPI e nos Mapas de Estoque e nem efetivar o confronto dos valores lançados em tais Mapas com a respectiva escrituração contábil.

A respeito do resultado da diligência, o interessado apresentou suas considerações, por meio do arrazoadado de fls. 741/746, no qual defende a nulidade do Despacho Decisório exarado posto que o mesmo teria baseado sua análise em declaração já retificada e, portanto, "*absolutamente sem efeito e nula de pleno*

*direito". Aduz ainda que "se admitida a possibilidade de adentrar nas questões relacionadas à validação do crédito nesta fase processual, na remota hipótese de algum valor creditório não ser reconhecido, invariavelmente, à impugnante seria tolhido o direito de apresentar sua manifestação de Inconformidade (1º recurso administrativo próprio), restando-lhe apenas recorrer diretamente ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2º recurso administrativo próprio)". No seu entender, tal circunstância poderia ocasionar uma supressão de instância de julgamento. Para fortalecer seus argumentos, junta ementas de Acórdãos administrativos.*

A 2ª Turma da DRJ/REC, acórdão nº 11-55.031, negou provimento à manifestação de inconformidade, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/05/2005 a 10/05/2005

PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR QUE O DEVIDO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Nos termos das disposições do art. 165 do CTN, não há como reconhecer direito creditório informado como pagamento indevido, se não restar comprovado que o valor do pagamento do tributo foi superior ao devido em face da legislação tributária aplicável.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. DISPONIBILIDADE DO CRÉDITO.

A compensação, nos termos em que definida pelo artigo 170 do CTN, só poderá ser homologada se o crédito do contribuinte em relação à Fazenda Pública estiver revestido dos atributos de liquidez e certeza.

Em Recurso Voluntário, o Contribuinte sustenta:

- Nulidade do acórdão recorrido - a decisão recorrida deixou de reconhecer o direito creditório da recorrente sob argumento genérico e padronizado de que a recorrente não teria apresentado "*livros e documentos fiscais*" capazes de comprovar o direito creditório pleiteado.
- Do equívoco formal cometido no preenchimento da DCTF;
- Os documentos apresentados pela recorrente ao longo de todo o trâmite processual são mais que suficientes para demonstrar a existência do crédito, em atenção ao princípio da verdade material que busca combater o formalismo exacerbado da fiscalização; e
- A aplicação dos princípios do formalismo moderado e da verdade material no processo administrativo.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira **Semíramis de Oliveira Duro**, Relatora

O Recurso Voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Na origem, a causa da não homologação da compensação pleiteada decorreu da constatação de que o pagamento apontado na DCOMP como origem do crédito fora utilizado para a extinção de débito anteriormente confessado pelo Contribuinte.

Em manifestação de inconformidade, o Contribuinte cingiu-se ao argumento de que a DCTF retificadora, transmitida em 07/08/2009, foi apresentada 3 dias antes da PER/DCOMP (10/08/2009). Logo, o crédito estaria comprovado e a compensação deveria ser homologada.

A DRJ converteu o julgamento em diligência, para que a fiscalização:

- a) Verifique se o RAIPi se reveste das formalidades previstas na legislação e, ainda que por amostragem, se a sua escrituração está amparada nos demais livros e documentos fiscais da empresa (registro de entrada, registro de saída, notas fiscais de entrada, notas fiscais de saída etc.), juntando aos autos cópias das folhas relativas ao período de apuração em questão; e
- b) Proceda à elaboração de relatório circunstanciado e conclusivo a respeito da diligência efetuada, fornecendo outros esclarecimentos que entender necessários.

Isso porque, segundo a DRJ:

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 06/13) onde contesta o indeferimento do seu pleito, alegando que o valor por ele recolhido, teria sido declarado incorretamente na DCTF do período de apuração em tela e que o valor correto a ser declarado seria R\$ 1.276.241,19 (saldo devedor do período).

Com vistas a provar o alegado, foi juntada aos autos cópia do livro de registro de apuração do IPI (RAIPi), à fl. 67, que aponta como saldo devedor do período de apuração em questão o montante defendido pelo contribuinte. Além disso, por meio de pesquisas nos sistemas da Receita Federal (cópia anexa), observou-se que foi indicado na DIPJ do período em questão valor idêntico ao tido como correto pelo contribuinte.

Isso posto, considerando que, *per se*, a cópia do livro apresentado, assim como as informações da declaração pesquisada, não são suficientes para firmar a convicção necessária ao deslinde da presente lide, proponho que o processo em apreço seja restituído à unidade de origem (...).

No relatório de diligência, a fiscalização consignou que (e-fls. 785/791):

No livro Registro de Apuração do IPI serão também registrados os débitos e os créditos do imposto, os saldos apurados e outros elementos que venham a ser exigidos.

Sendo assim, para que se verifique se o LAIPI se reveste das formalidades necessárias e também se está amparado nos demais livros do contribuinte, necessário se torna a apresentação dos Livros Registro de Entrada e Saída. Sendo portanto esperada a solicitação pela DRJ da apresentação destes livros. Entretanto, no decorrer desta diligência o contribuinte não logrou sucesso em apresentá-los, também não o fazendo em relação aos dados de Notas Fiscais emitidas que nos arquivos digitais disponibilizados apresentam incoerências e erros.

Sendo assim, em que se reconheça que formalmente o contribuinte demonstrou, através de Mapas de Estoques, os valores de IPI a pagar referentes aos períodos em questão, compondo os valores retificados em suas DCTF, não foi possível a aferição dos valores registrados em citados Mapas de Estoque a partir da escrituração de Livros de Entrada e Saída, nem tão pouco o confronto dos valores lançados em tais Mapas com a sua escrituração contábil (Razão), pelo fato de tais livros (Entrada, Saída e Razão) não terem sido apresentados.

Além disto, urge informar que, para que o contribuinte fizesse uso do regime especial de recolhimento descentralizado, e portanto apurasse, como o fez, os valores de IPI constantes do LAIPI, necessário seria a expedição de um ato declaratório concessivo de tal regime. Restando demonstrado no caso em tela que o contribuinte, embora intimado, não apresentou este Ato Declaratório, limitando-se a apresentar solicitação da transferência do Ato Declaratório concedido a PM Marketing para a diligenciada na alegada condição de sua sucessora. Devendo ser ressaltada que tal condição de sucessora não encontra respaldo nos registros efetuados em nossos sistemas.

Em manifestação de diligência (e-fls. 741/746), o Contribuinte reiterou o argumento de que a DCTF retificadora legitima o seu crédito. Não se manifestou sobre a não apresentação dos documentos citados no relatório fiscal.

Em Recurso Voluntário, o Contribuinte não apresentou novos documentos. Restringiu-se à defesa de que os elementos apresentados em sede de diligência são suficientes para demonstração do seu direito ao crédito, nesses termos:

Conforme depreende-se das Notas Fiscais juntadas aos autos pela Recorrente durante a diligência fiscal (fls. 168 e ss – campos “informações complementares” e “valor total do IPI”), a Recorrente realizou (i) algumas operações **com** suspensão do IPI e (ii) outras operações **sem** suspensão do IPI, com fundamento no artigo 43, inciso “X” do RIPI, que prevê a **possibilidade/faculdade** do contribuinte em dar saída **com** suspensão do IPI para “os produtos remetidos, para industrialização ou comércio, de um estabelecimento industrial ou equiparado a industrial para outro da mesma firma”.

Veja-se que, neste primeiro cenário, em que houve a saída **com** suspensão do IPI, as operações realizadas entre as filiais da Recorrente ao mesmo tempo que (i) não geraram débitos à Philip Morris/RS, (ii) **não geraram créditos à Philip Morris/SP**.

Em uma etapa posterior, houve operações entre a **Philip Morris/SP** e os consumidores finais, as quais geraram débitos à **Philip Morris/SP** que somados perfazem o montante de **R\$ 1.067.787,74**. Estas operações foram objeto das notas fiscais 18 abaixo listadas contidas às fls. 367 a 380: (...)

Neste segundo cenário, em que houve a saída **sem** suspensão do IPI, as operações realizadas entre as filiais da Recorrente ao mesmo tempo que (i) geraram débitos

à Philip Morris/RS de R\$ 1.483.919,47, (ii) **geraram créditos à Philip Morris/SP no mesmo valor - R\$ 1.483.919,47**, em observância à não-cumulatividade do IPI.

Em uma etapa posterior, houve operações entre a **Philip Morris/SP** e os consumidores finais, as quais geraram débitos à **Philip Morris/SP** que somados perfazem o montante de **R\$ 1.483.919,47**. Estas operações foram objeto das notas fiscais<sup>20</sup> abaixo listadas contidas às fls. 370 e ss: (...)

(...)

Ocorre que, ao apurar o saldo de IPI referente ao período 1º decêndio/Maio/2005, a Recorrente inverteu os valores referentes às (i) operações **COM** suspensão do IPI e (ii) as operações **SEM** suspensão do IPI, **incorrendo no referido erro**.

Nesse sentido, o “Doc. 09 – Planilha de Apuração do IPI com o valor do crédito das notas recebidas fábrica lançado na linha errada” da manifestação apresentação pela Recorrente durante a diligência fiscal (fls. 361), demonstrou precisamente onde o equívoco foi cometido (onde os valores equivocados estão em destacados em vermelho):

| ITEM                          | VALOR                   |                    |
|-------------------------------|-------------------------|--------------------|
|                               | Débito (Saídas)         | Crédito (Entradas) |
| Recebido com destaque do IPI  | R\$ 1.067.787,75        | R\$ 1.067.787,75   |
| Recebido com suspensão do IPI | R\$ 1.483.919,47        |                    |
| Estorno sobre vendas          |                         |                    |
| Estorno relativo ao estoque   | R\$ 3.906.492,27        | R\$ 3.698.038,83   |
| <b>TOTAL</b>                  | R\$ 6.458.199,49        | R\$ 4.765.826,58   |
| <b>SALDO DO IPI DEVIDO</b>    | <b>R\$ 1.692.372,91</b> |                    |

Em razão de tal equívoco, cometido quando da apuração inicial do IPI devido para o 1º decêndio/Maio/2005, a Recorrente apurou **erroneamente** um débito de IPI referente ao valor de **R\$ 1.692.372,92 (= R\$ 6.458.199,49/débitos – R\$ 4.765.826,58/créditos)**, procedendo ao seu pagamento integral, por meio do DARF recolhido em 14 de maio de 2005 (fls. 68) e apresentando, em 07 de julho de 2005, a DCTF referente ao período de 1º/decêndio/Maio/2005 (fls. 61 e 62).

Ao rever a sua contabilidade, a Recorrente identificou o erro cometido, i.e., que o débito de IPI devido no período de apuração de maio de 2005 foi, em realidade, de **R\$ 1.276.241,19 (= R\$ 6.458.199,49/débitos – R\$ 5.181.958,30/créditos)**, e não de **R\$ 1.692.372,92**, como havia sido anteriormente apurado, informado na DCTF e recolhido mediante DARF.

A planilha de apuração ilustrada abaixo (fls. 381) demonstra a forma **correta** que a

| ITEM                          | VALOR                   |                    |
|-------------------------------|-------------------------|--------------------|
|                               | Débito (Saídas)         | Crédito (Entradas) |
| Recebido com destaque do IPI  | R\$ 1.483.919,47        | R\$ 1.483.919,47   |
| Recebido com suspensão do IPI | R\$ 1.067.787,75        |                    |
| Estorno sobre vendas          |                         |                    |
| Estorno relativo ao estoque   | R\$ 3.906.492,27        | R\$ 3.698.038,83   |
| <b>TOTAL</b>                  | R\$ 6.458.199,49        | R\$ 5.181.958,30   |
| <b>SALDO DO IPI DEVIDO</b>    | <b>R\$ 1.276.241,19</b> |                    |

ração do imposto deveria ter ocorrido:

**Novamente, e não custa ressaltar, os valores relativos aos créditos e débitos do período podem ser facilmente apurados por meio das Notas Fiscais juntadas aos autos, cujas informações foram transcritas nas planilhas aqui ilustradas e também já apresentadas no decorrer das diversas diligências fiscais feitas neste processo administrativo.**

Verifica-se que a DRJ analisou a documentação dos autos, mas entendeu pela não comprovação da liquidez e certeza do crédito, bem como que a DCTF retificadora por si só não comprova o direito ao crédito:

No que tange aos resultados do procedimento fiscal efetivado pela mencionada unidade, cumpre ressaltar que o interessado, mesmo tendo sido por diversas oportunidades intimado a apresentar a documentação julgada necessária pela autoridade fiscal incumbida da execução da diligência, terminou por deixar de fornecer parte da referida documentação e, com isso, inviabilizou a análise dos elementos que compõem o acervo documental que lastreia seu pleito.

Com efeito, a falta da apresentação de livros e documentos fiscais, tais como os Livros de Registro de Entrada e de Saída, os quais subsidiam a confirmação dos valores indicados no RAIP e nos Mapas de Estoque, além de dados de Notas Fiscais emitidas com incoerências e erros, impedem a necessária verificação da materialidade do alegado equívoco e, por conseguinte, inviabilizam o cumprimento pelo sujeito passivo do encargo de comprová-lo.

Dessa forma, o fato de o contribuinte não ter logrado apresentar documentos contendo elementos de suporte capazes de ratificar o *quantum* do tributo efetivamente devido, como dito, não confere materialidade ao crédito requerido e é insuficiente à sua comprovação, de modo que não se encontra juridicamente firmada a existência do alegado pagamento indevido, o que retira do aludido crédito requisito essencial imposto pela lei para que ele possa ser objeto de repetição, resultando notória a impossibilidade de ser acatada a pretensão requerida.

Assim, a constatação da diligência e do acórdão recorrido foi no sentido de que a documentação apresentada não foi suficiente para comprovação do direito ao crédito.

De fato, a compensação via DCOMP não está vinculada à retificação de DCTF. Isso porque o indébito tributário decorre do pagamento indevido, nos termos dos art. 165 e 168 do CTN. Por conseguinte, a retificação das declarações não “cria” o direito de crédito. Nesse sentido, o Parecer Normativo COSIT nº 02/2015, publicado no DOU de 01/09/2015.

Dessa forma, se transmitida a declaração de compensação sem a retificação ou com retificação da DCTF e/ou do DACTON, por imperativo do princípio da verdade material, o



contribuinte tem direito subjetivo à compensação, desde que prove a liquidez e certeza de seu crédito.

Isso porque, nos termos do art. 170, do CTN, a compensação depende da comprovação da liquidez e certeza dos créditos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

O contribuinte em Recurso Voluntário defende o crédito com base em informações que já foram julgadas como não aptas à comprovação da legitimidade. Não trouxe novos documentos.

Desse modo, o conjunto (DCTF retificadora, páginas do RAIPi e notas fiscais de entrada e saída [com erros como informou o relatório fiscal]) é insuficiente para conferir liquidez e certeza ao crédito indicado.

Para verificação da ocorrência do erro apontado pelo Contribuinte, caberia a apresentação dos demais livros fiscais. No caso, o Contribuinte não apresentou os Livros de Registro de Entrada e de Saída, que subsidiam a confirmação dos valores indicados no RAIPi e nos Mapas de Estoque, tampouco apresentou o Livro Razão.

E não trouxe aos autos o ato declaratório do regime especial a que aponta fazer jus, bem como não esclareceu na diligência os erros nos arquivos digitais apontados na intimação fiscal.

O ônus da prova sobre o direito creditório recai sobre o Contribuinte, aplicando-se o art. 373, inciso I, do CPC.

Logo, no caso, não logrou êxito o Contribuinte em produzir todas as provas necessárias para demonstrar de maneira inequívoca a liquidez e certeza de seu direito de crédito.

### **Conclusão**

Do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro**