



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 13886.000439/2003-17  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3002-001.164 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 16 de março de 2020  
**Recorrente** COOPERATIVA NOVA ESPERANÇA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2001

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. POSSIBILIDADE. ESCRITURAÇÃO RETROATIVA. VEDAÇÃO.

O contribuinte tem o direito de se apropriar a destempo de créditos ainda não escriturados, desde que acompanhados dos documentos comprobatórios e dentro do prazo prescricional de 5 anos. Contudo, é vedada a escrituração retroativa de tais créditos extemporâneos, por impedimento legal ao refazimento do LRAIPI.

CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*(assinado digitalmente)*

Larissa Nunes Girard - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Sabrina Coutinho Barbosa e Carlos Alberto da Silva Esteves.

## Relatório

O presente processo trata de Pedido de Ressarcimento de IPI (fl. 2), referente ao 1º trimestre de 2001, cumulado com Pedidos de Compensação (fl. 71/110). Conforme o Despacho Decisório nº 350 (fl. 117/119), o direito creditório do Pedido de Ressarcimento foi indeferido e, por consequência, as declarações de compensação foram não homologadas.

Irresignada com essa decisão, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fl. 125/129), a qual foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), por Acórdão que possui a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2001*

*Ementa:*

*IPI. RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO.*

*O ressarcimento autorizado pela legislação corresponde ao saldo credor trimestral apurado em consequência do confronto dos créditos e dos débitos do imposto em cada período de apuração. Mas o direito à utilização de créditos está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e das exigências previstas para a sua escrituração, sendo ônus processual da interessada fazer a prova dos fatos constitutivos de seu direito.*

*COMPENSAÇÃO. REQUISITO PARA HOMOLOGAÇÃO.*

*A homologação da compensação declarada pelo contribuinte depende da comprovação da liquidez e certeza dos créditos contra a Fazenda Nacional, de acordo com o devido procedimento estabelecido pela legislação.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Intimada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 361/371), no qual, em linhas gerais, repisou os argumentos a favor do seu direito ao crédito já anteriormente manifestados e acrescentou a necessidade de observância do Princípio da Verdade Material.

É o relatório, em síntese.

## Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

O direito creditório envolvido no presente processo encontra-se dentro do limite de alçada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

O Despacho Decisório não reconheceu o direito creditório pleiteado, pois a fiscalização constatou que os resumos auxiliares de apuração do IPI juntados ao processo pela contribuinte não conferiam com o escriturado no Livro Registro de Apuração do IPI. Em sequência, a instância de piso manteve os termos do decidido pela Unidade de Origem.

Quanto ao direito creditório pleiteado, afirma-se que, como já mencionado no relatório, a ora recorrente limitou-se a repisar as alegações já externadas em sua Manifestação de Inconformidade. Dessa maneira, a motivação exteriorizada no voto condutor do Acórdão recorrido demonstra-se adequada e, indubitavelmente, correta, por isso, reproduzo excerto e adoto como razões de decidir os fundamentos ali lançados:

*"Há que se esclarecer que a contribuinte, conforme detalhadamente especificado na Informação Fiscal de fls. 064/065, apresentou, no momento da fiscalização, documentação inconsistente com os valores solicitados. Em consequência, a fiscalização refez a apuração dos valores com base nos novos documentos apresentados pela contribuinte, obtendo novos saldos para os períodos em tela e com base nos quais foram exaradas as decisões quanto ao reconhecimento dos créditos de cada período e quanto às correspondentes declarações de compensação. Posteriormente, porém, por meio da manifestação de inconformidade objeto do presente voto, a contribuinte alega que a documentação apresentada fiscalização encontrava-se maculada por erros que foram corrigidos e encaminha nova versão daquela documentação, que afirma estar compatível com os créditos apurados.*

(...)

*Sendo o caso de pedido de ressarcimento de créditos, este deve conter relação com a discriminação dos diversos insumos empregados na industrialização, cópia dos registros no Livro Registro de Apuração do IPI - RAIPI referentes ao período de apuração, ao estorno do crédito correspondente ao valor solicitado e ao estorno dos créditos básicos escriturados até 31/12/1998, planilha com a discriminação dos diversos insumos empregados na industrialização e relação das notas fiscais de aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais embalagens utilizados na apuração do crédito, dentre outros, sendo passível de exame fiscal toda a escrituração da contribuinte e a solicitação de outros documentos por parte do Fisco.*

*Entretanto, não é o que se observa no processo em discussão. A interessada já apresentou até o momento **três versões do livro Registro de Apuração do IPI —RAIPI** (uma no pedido, uma entregue à fiscalização e uma terceira em*

*conjunto com a manifestação), e não comprovou o estorno do crédito correspondente ao valor solicitado quando do pedido de ressarcimento.*

(...)

No entanto, o que se observa no presente processo é que a interessada, a cada momento, apresenta versões diferentes do mesmo documento, no caso o RAIPI, que é exatamente o **documento base** para toda a investigação da certeza e liquidez do crédito pleiteado. Não se trata de novo elemento apresentado a posteriori, mas do **mesmo elemento de prova, porém com novo conteúdo**. Os livros fiscais devem ser escriturados tempestivamente e devem refletir a realidade dos fatos ali registrados, determinação que não foi atendida pela contribuinte. Portanto, a apresentação à fiscalização de livros com registros destoantes da situação fática, conforme alegado pela própria manifestante, é urna irregularidade que foi cometida pela contribuinte e que foi exatamente a causa do não reconhecimento dos créditos pleiteados. Não se justifica a alegação dessa irregularidade pela própria contribuinte em sua defesa, pois em Direito não se pode admitir que o faltoso se beneficie alegando a própria falta.

As formalidades necessárias aos livros fiscais em geral e ao **RAIPI** em especial estão previstas em diversos dispositivos do Decreto 2.637 - R11 3 1/98, de 25/06/1998, conforme a seguir, onde se observa a necessidade de ordem cronológica, impossibilidade de rasuras ou emendas, prazos para a escrituração, formalização de abertura e encerramento, dentre outros:

Art. 290. Os livros, os documentos que servirem de base á sua escrituração e demais elementos compreendidos no documentário fiscal serão escriturados ou emitidos **em ordem cronológica, sem rasuras ou emendas**, e conservados no próprio estabelecimento para exibição aos agentes do Fisco, até que cesse o direito de constituir o crédito tributário (Lei no 4.502, de 1964, arts. 57,, ' la, e 58).

Art. 347. A escrituração dos livros fiscais será feita a tinta, **no prazo de cinco dias**, contados da data do documento a ser escriturado ou da ocorrência do lido gerador, **ressalvados aqueles a cuja escrituração forem atribuídos prazos especiais**.

§ 1º **A escrituração será encerrada periodicamente**, nos prazos estipulados, somando-se as colunas, quando for o caso.

§ 2º Quando não houver período previsto, encerrar-se-á a escrituração no ultimo dia de cada mês.

§ 3º Será permitida a escrituração por sistema mecanizado, mediante prévia autorização do Fisco Estadual, bem assim por processamento eletrônico de dados observado o disposto no art. 295.

Art. 348. Os livros serão impressos e terão as folhas costuradas e encadernadas, e numeradas tipograficamente, ressalvada a hipótese de emissão por sistema de processamento eletrônico de dados.

Art. 349. Os livros só poderão ser usados depois de visados pela repartição competente do Fisco Estadual, salvo se esta dispensar a exigência e os livros forem registrados na Junta Comercial, ou ainda, se o "visto" for substituído por outro meio de controle previsto na legislação estadual.

§ 1º O visto será apostado em seguida ao **termo de abertura lavrado e assinado pelo contribuinte**, exigindo-se, no caso de renovação, a apresentação do livro anterior, no qual será **declarado o encerramento, pelo órgão encarregado do visto**.

§ 2º Para efeito da declaração prevista 110 parágrafo anterior, os livros serão exibidos (.1 repartição competente do Fisco Estadual **dentro de cinco dias após a utilização de sua última folha**).

Art. 375. O livro Registro de Apuração do **IPI**, modelo 8, destina-se a consignar, de acordo com os períodos de apuração fixados neste Regulamento, os totais dos valores contábeis e dos valores fiscais das operações de entrada e saída, extraídos dos livros próprios, atendido o CFOP.

Parágrafo único. No livro serão também registrados os débitos e os créditos do imposto, os saldos apurados e outros elementos que venham a ser exigidos.

Art. 376. Os contribuintes do imposto autorizados a emissão de livros fiscais por processamento eletrônicos de dados, na forma do art. 295, poderão emitir, pelo mesmo sistema, o livro modelo 8, nas condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.(grifos nossos)

Outra questão pertinente é quanto à qual das três versões do RAIPI poder-se-ia atribuir legitimidade acima de quaisquer dúvidas. O RAIPI é um livro fiscal sujeito a diversas formalidades e procedimentos específicos, ao qual não se aplica a mera substituição de folhas. Para tanto, tal livro deve apresentar Termo de Abertura e Termo de Encerramento, exatamente para impedir que folhas sejam substituídas. No presente caso, a fiscalização trouxe aos autos cópias dos referidos termos às fls. 062/063, onde é atestado por Ariovaldo José Rinaldi (presidente) e Francisco Hélio dos Santos (contador) que o RAIPI referente ao período de 01/01/2001 a 31/12/2001 foi aberto em 01/01/2001 e encerrado em 31/12/2001 com um total de 075 folhas. No entanto, por ocasião da manifestação de inconformidade, portanto após o encerramento formal do referido livro, são apresentadas cópias de folhas de numeração entre 00003 e 00019, supostamente do mesmo livro, e que teriam seu conteúdo modificado em relação ao documento verificado pela fiscalização. Logo, conclui-se que a contribuinte não respeitou as formalidades exigidas em relação à sua documentação fiscal, pois modificou folhas de livro fiscal já encerrado. Assim, não se pode considerar que tal documento assim produzido possa ser considerado prova inequívoca dos fatos ali registrados. Além do mais, a contribuinte não aponta o que teria motivado o eventual equívoco cometido nos seus registros e a necessidade de sua retificação."

(grifos no original)

Assim, evidencia-se a existência de toda uma legislação própria para o IPI, a qual cuida do tratamento a ser dispensado aos créditos desse tributo escriturados pelo contribuinte em seus livros fiscais no que concerne à sua apuração, aproveitamento e utilização.

Dessa forma, a escrituração dos créditos do IPI devem ser efetuados por ocasião da efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, com base em documento que lhes confira legitimidade. Ademais, deverá ser observado o prazo máximo de 5 dias para a escrituração desses documentos fiscais, contados a partir dessa entrada, ou seja, a escrituração fiscal não poderá ficar atrasada por mais de 5 dias.

Entretanto, há casos, como o configurado nos presentes autos, em que o sujeito passivo deixa de efetuar o lançamento do crédito no prazo regularmente estabelecido, ou seja, ele deixa de escriturar no Livro Registro de Apuração do IPI, por um lapso qualquer, notas fiscais, que poderiam gerar crédito, no período em que os insumos entraram efetivamente no estabelecimento industrial. Por esse lapso cometido pelo contribuinte e pela limitação temporal imposta pela legislação à escrita fiscal, surge o chamado "crédito extemporâneo".

A jurisprudência administrativa, tanto quanto a judicial, tem manifestado o entendimento uníssono no sentido de ser perfeitamente possível a utilização extemporânea de créditos de IPI, podendo tais créditos não escriturados na época própria serem aproveitados em até 5 anos, contados da data de entrada dos insumos no estabelecimento industrial, desde que acompanhados dos documentos fiscais que lhes confira legitimidade e apropriados pelos valores nominais, isto é, não haja qualquer tipo de correção. Como amostra dessa jurisprudência administrativa, reproduz-se parte da Solução de Consulta Cosit nº 74, de 2017:

*"15. No que tange à indagação relativa ao crédito extemporâneo, assim entendido aquele que não é escriturado no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente, comungo no entendimento, ainda hoje adequado, da Solução de Consulta SRRF/9ª RF/DISIT nº 49, de 2001, o qual adapto livremente, com a devida vênia do seu autor, a este parecer:*

*"A IN SRF nº 33, de 1999, trata da apuração e utilização do crédito do IPI, tendo em vista o que dispõe o art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e os artigos 256 e 257 do Decreto nº 7.212, de 2010, atual Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI.*

*Observo que não consta dos comandos de regência em alusão qualquer óbice ao aproveitamento do crédito do imposto escriturado de modo extemporâneo. O aproveitamento do crédito extemporâneo está consagrada, mutatis mutandis, na orientação do Parecer Normativo CST nº 515, de 1971, itens 5 e 6.*

*Segundo a sua locução, é admitido o aproveitamento do crédito extemporâneo do IPI nas condições abaixo:*

- a) desde que o crédito não esteja prescrito;*
- b) respeitado o prazo prescricional de cinco anos, consoante o art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932;*
- c) o termo inicial da prescrição é a entrada dos produtos no estabelecimento industrial, acompanhados da respectiva nota fiscal; e*
- d) o exercício desse direito está subordinado às exigências regulamentares, bem como às previstas em atos administrativos pertinentes.*

*Saliento que, sobre os créditos extemporâneos, não incidem juros por absoluta falta de previsão legal, razão pela qual devem ser escriturados os exatos valores destacados nas notas fiscais de aquisição."*

*16. Portanto, a resposta à terceira indagação da interessada (se poderá aproveitar-se do crédito extemporâneo) é positiva."*

Do todo o exposto até aqui, constata-se que o contribuinte tem o direito de se apropriar a destempo de créditos ainda não escriturados, contudo, tais créditos extemporâneos devem ser lançados no Livro Registro de Apuração do IPI no período de apuração em que se

constatou a ocorrência do lapso cometido anteriormente. Ou seja, é possível o aproveitamento de créditos extemporâneos, mas é vedada sua escrituração retroativa.

Exemplifique-se para clarificar a situação: Consideremos um contribuinte que, em janeiro de 2019, percebeu que, por um erro qualquer, deixou de se creditar de insumos recebidos no seu estabelecimento industrial em outubro de 2015. Nessa situação, ele poderá escriturar tais créditos extemporâneos a partir de janeiro de 2019, tendo como limite a prescrição quinquenal, porém, ele não poderá refazer a escrituração de outubro de 2015 ou de qualquer outro período para se apropriar do crédito não lançado anteriormente.

É de suma importância frisar-se que a falta de escrituração de um crédito, no momento oportuno, acarreta o impedimento de sua consideração no eventual valor a ser ressarcido, tendo em vista que o saldo ressarcível do tributo naquele período de apuração foi resultado da escrituração do próprio contribuinte. Assim, é absolutamente insofismável a impossibilidade de subsunção do fato ora analisado à hipótese de ressarcimento, porque, por um lado, a Fazenda Pública não deu causa à escrituração acrônica do contribuinte e, por outro, por expressa disposição legal, é vedado o lançamento retroativo no livro de apuração do tributo.

No caso concreto dos autos, da própria narrativa recursal, verifica-se que o sujeito passivo refez sua escrituração retroativamente, quando percebeu a falta do lançamento de supostos créditos no momento apropriado (fl. 363/365):

*"Nada obstante o seu líquido direito 5 apropriação dos créditos, a autoridade administrativa fiscalizadora e os nobres julgadores **entenderam inexistir-lhe direito ao ressarcimento/compensação, haja vista que os créditos não haviam sido escriturados de acordo com os ditames regulamentares.***

*Ocorre que ainda que a Requerente tenha efetivamente, passado por problemas com sua contabilidade fiscal, que não conseguiu num primeiro momento retratar com fidedignidade a apuração do IPI..."*

(grifo nosso)

Logo, resta inconteste que o aproveitamento dos créditos extemporâneos ocorreu de forma retroativa através do refazimento do LRAIPI, procedimento vedado pela legislação de regência. Dessa forma, não há como negar que inexistente o direito ao crédito pleiteado pela contribuinte. Assim, se mostra correta a decisão tomada pela primeira instância.

Embora a questão analisada anteriormente seja suficiente para a negativa do pleito recursal, o voto condutor do Acórdão recorrido também fundamentou sua decisão na falta de comprovação da liquidez e certeza do suposto crédito.

De fato, o art. 373 do Código de Processo Civil (CPC) estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Ou seja, em regra, incumbe à parte fornecer os elementos de prova das alegações que fizer, visando prover o julgador com os meios necessários para o seu convencimento, quanto à veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão.

Seguindo essa mesma linha, o art. 36 da Lei nº 9.784, de 1999, que regula os processos administrativos federais, dispõe que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Quanto ao processo administrativo fiscal, o art. 16 do Decreto 70.235/72 assim estabelece:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - omissis*

.....  
*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Inciso com redação dada pela Lei nº 8.748, de 9/12/1993)*

.....  
*§ 1º omissis*

.....  
*§ 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. (Parágrafo acrescido pela Lei nº 9.532, de 10/12/1997)*

.....  
Como se percebe dos dispositivos citados, o dever de provar incumbe a quem alega. Assim, creio que o ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário e em processos decorrentes de pedido de restituição, ressarcimento e compensação. Nestes, cabe ao contribuinte provar a liquidez e a certeza do seu crédito, naqueles, cabe ao fisco provar a ocorrência do fato gerador.

Por certo, não se pode olvidar do Princípio da Verdade Material, que norteia o processo administrativo, devendo o julgador buscar o esclarecimento dos fatos, adotando as providências necessárias no sentido de firmar sua convicção quanto a verdade real. Contudo, a atuação do julgador somente pode ocorrer de forma subsidiária à atividade probatória, que deve ser desempenhada pelas partes.

Assim, não pode o julgador usurpar a competência da autoridade fiscal e intentar produzir provas, que validem um lançamento fiscal fracamente instruído, assim como, lhe é vedado desincumbir, pela sua atuação ativa no processo, o sujeito passivo de trazer aos autos o conjunto probatório mínimo necessário para comprovar o seu direito creditório.

Dessa forma, a busca pela verdade material não pode ser entendida como ilimitada. Em realidade, nenhum Princípio é soberano e outros também regem o processo administrativo, tais como: os Princípios da Celeridade, Imparcialidade, Eficiência, Moralidade, Legalidade, Segurança Jurídica, dentre outros. Por conseguinte, será lastreado nas circunstâncias fáticas do caso concreto, que o julgador deverá ponderar e sopesar a influência de cada um dos diversos Princípios, visando a maior justiça em seu julgamento.

No caso concreto ora analisado, a juntada de 3 versões diferentes do Livro Registro de Apuração do IPI, por si só, já demonstra que a contribuinte não se desincumbiu do ônus de comprovar a liquidez e a certeza do crédito pleiteado.

Assim sendo, por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário e não reconhecer o direito creditório.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves