



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.911737/2011-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-011.990 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2022
Recorrente ALL4LABELS GRAFICA DO BRASIL LTDA (ANTIGA DENOMINAÇÃO BAUMGARTEN GRAFICA LTDA)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

PER/DCOMP. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO PELA DRJ. IMPOSSIBILIDADE.

Eventual negativa ao crédito sob fundamento diverso daquele constante no Despacho Decisório Eletrônico pelo Juízo *a quo*, por tratar-se de modificação de critério jurídico, confere insegurança jurídica e cerceia defesa do contribuinte, o que é vedado.

Uma vez afastada pelo juízo *a quo* a motivação para a negativa do crédito registrado em Despacho Decisório, deve o crédito ser reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, que votou por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antônio Marinho Nunes – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Laercio Cruz Uliana Junior, Jose Adão Vitorino de Moraes, Juciléia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Sabrina Coutinho Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro, Marco Antônio Marinho Nunes (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3301-011.990 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13971.911737/2011-85

Relatório

Socorro-me do relatório do Acórdão Recorrido e, assim, espelho os eventos ocorridos até a sua lavra:

Trata-se de processo controlando direito creditório de ressarcimento do IPI do 1º trimestre de 2010 utilizado em compensações.

Através do despacho decisório de fl. 25 foi reconhecido parcialmente crédito no montante de R\$ 43.906,71, quando o pleiteado era R\$ 67.149,79.

A motivação para o indeferimento do crédito foi a utilização integral ou parcial, na escrita fiscal, do saldo credor passível de ressarcimento em períodos subsequentes ao trimestre em referência, até a data da apresentação do PER/DCOMP, a ocorrência de glosas de créditos considerados indevidos e a constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento era inferior ao pleiteado.

Como consequência, foi homologado parcialmente o PER/DCOMP 02814.79599.160810.1.3.01-1013.

Cientificada em 17/01/2012 (fls. 130), a interessada apresentou, em 16/02/2012, a manifestação de inconformidade de fls. 2 a 6, **em que alega, em síntese:**

- **Todas as notas fiscais cujos créditos foram glosados foram emitidas pela empresa Dixie Toga Plásticos Rígidos Ltda, inscrita no CNPJ 10.594.402/0001-55 (notas fiscais 12873, 12874, 12875, 12876, 12877 e 12878, emitidas em 31/01/2010), a qual estaria com o CNPJ cancelado conforme o despacho decisório.**

- **No entanto, tratam-se de devoluções de venda da interessada realizadas durante o ano de 2009, conforme tabela abaixo:**

Nota faturamento - Baumgarten	Data da emissão	Nota devolução - Dixie
34.445	21/11/2009	12.873
34.114	30/10/2009	12.874
34.438	18/12/2009	12.875
34.271	20/11/2009	12.876
34.317	27/11/2009	12.877
34.117	30/10/2009	12.878

- **Daí aduz ter direito ao crédito com fundamento no art. 167 do Decreto n.º 4.544/2002 e no princípio constitucional da não cumulatividade, dado que com o desfazimento da operação o crédito deve ser concedido à empresa.**

- **A empresa emitente das notas fiscais teria na verdade sido incorporada pela sucessora Dixie Toga S/A, CNPJ 60.394.723/0001-44, tendo as deliberações ocorridas em 12/2009 e o efetivo registro dos atos de incorporação ocorrido em 04/03/2010.**

- **Assim, efetivado após 30 dias da deliberação, o ato societário somente produz efeitos a partir de 03/2010.**

- **Como a incorporadora sucede a incorporada em todos os direitos e obrigações, ainda que se considerasse como data da incorporação a data de 12/2009. (grifos nossos)**

Analizados os fatos e os documentos colacionados pela empresa, aqui Recorrente, a 8ª Turma da DRJ/BEL, por unanimidade de votos, decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade. O Colegiado, embora tenha reconhecido que a Recorrente acerta quanto à

possibilidade de utilização de crédito de IPI nas devoluções de compras, *in casu*, dos valores das notas fiscais expedidas pela DIXIE, decidiu pela manutenção das glosas concernentes às notas fiscais de devolução, sob o fundamento de ausência de provas quanto ao cumprimento das condições do Decreto n.º 4.544/2002 para fruição do crédito.

Entendeu à DRJ que o cadastro CNPJ da emitente DIXIE TOGA PLÁSTICOS RÍGIDOS LTDA, azo da glosa (irregularidade n.º 4), encontrava-se em situação 'baixada' porque incorporada pela DIXIE TOGA S.A., inscrita no CNPJ n.º 60.394.723/0001-44, momento em que passou à condição de filial. Portanto, a incorporação não poderia ser óbice ao aproveitamento do crédito de IPI à luz do princípio da autonomia do estabelecimento (art. 51, §1º, do CTN).

Todavia, não houve demonstração pela Recorrente do atendimento das obrigações do Decreto n.º 4.544/2002.

Contra a decisão, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, arguindo:

- (i) Preliminarmente, a reunião do presente processo administrativo com o de n.º 13971.911738/2011-20, uma vez que similares os fatos e motivos das glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal; e,
- (ii) No mérito,
 - a. A patente inovação no critério jurídico adotado pelo juízo *a quo*;
 - b. A inocorrência de preclusão para apresentação de provas complementares, momento em que colaciona novas evidências;
 - c. Que a documentação apresentada comprova o preenchimento dos requisitos elencados no Decreto n.º 4.544/2002 para o gozo do crédito; e,
 - d. Que o ordenamento jurídico garante à empresa a apuração e utilização dos créditos de IPI.

Para tanto, além das provas apresentadas na Manifestação de Inconformidade (Registros de Entradas e Saídas, Notas Fiscais de Saídas, Notas Fiscais pela DIXIE TOGA PLÁSTICOS RÍGIDOS LTDA e Livro RAIFI), traz conjunto complementar com os seguintes documentos: Registro de Movimentações de Estoques, Telas de monitoramento do estoque, Registros do Razão e do Diário.

É o sucinto relatório.

Voto

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

1. DOS REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE.

O Recurso Voluntário preenche os requisitos formais de admissibilidade, especialmente aqueles tratados no RICARF e, por isso, dele tomo conhecimento.

2. PRELIMINAR DE REUNIÃO DE PROCESSOS.

Como preliminar ao mérito, a Recorrente suscita a reunião do presente processo administrativo com o processo n.º 13971.911738/2011-20, porquanto idênticos os fatos e razões recursais.

Considerando que o referido processo está em julgado nesta mesma data, não vejo necessidade de acatar o pleito.

3. SINOPSE FÁTICA.

Consoante narrado estar-se diante de pedido de ressarcimento de crédito básico de IPI para o período do 1º Trimestre de 2010, tendo sido objeto de glosa o valor de R\$ 24.291,35, sob o motivo de irregularidade n.º 4, ou seja, estabelecimento emitente de nota fiscal com o cadastro CNPJ cancelado. Outra razão para a insuficiência de crédito foi à constatação de utilização de saldo credor em períodos subsequentes ao trimestre, a seguir reproduzido:

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Analisadas as informações prestadas no PER/DCOMP e período de apuração acima identificados, constatou-se o seguinte:

- Valor do crédito solicitado/utilizado: R\$ 67.149,79

- Valor do crédito reconhecido: R\$ 43.906,71

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

- Ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos.

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

- Constatação de utilização integral ou parcial, na escrita fiscal, do saldo credor passível de ressarcimento em períodos subsequentes ao trimestre em referência, até a data da apresentação do PER/DCOMP.

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

RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS COM CRÉDITOS INDEVIDOS - CRÉDITOS POR ENTRADAS NO PERÍODO

(Valores em Reais)

Período de Apuração (IPI)	CNPJ do Emitente	Número do Documento	Série/Subsérie do Documento	Data de Emissão	Data de Entrada	Código Fiscal de Operação (CFOP)	Ressarcível	Valor Total	Valor do IPI Destacado	Valor do IPI Creditado no Livro RAIFI	Motivo da Irregularidade dos Créditos
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(j)	(k)	(l)
Mensal,Fev/2010	10.594.402/0001-15	12875	1	30/01/10	11/02/10	2.201	N	9.960,70	1.299,22	1.299,22	4
Mensal,Fev/2010	10.594.402/0001-15	12874	1	30/01/10	11/02/10	2.201	N	25.290,43	3.298,75	3.298,75	4
Mensal,Fev/2010	10.594.402/0001-15	12877	1	30/01/10	11/02/10	2.201	N	50.692,82	6.612,11	6.612,11	4
Mensal,Fev/2010	10.594.402/0001-15	12873	1	30/01/10	11/02/10	2.201	N	27.038,81	3.526,80	3.526,80	4
Mensal,Fev/2010	10.594.402/0001-15	12876	1	30/01/10	11/02/10	2.201	N	47.006,19	6.131,24	6.131,24	4
Mensal,Fev/2010	10.594.402/0001-15	12878	1	30/01/10	11/02/10	2.201	N	26.244,77	3.423,23	3.423,23	4
Subtotal - CFOP 2.201											24.291,35
Total Creditado no Livro RAIFI para o CFOP 2.201											24.291,35
Valor de Glosa considerada para o CFOP 2.201 no Período: Mensal,Fev/2010											24.291,35
Total das Glosas de Créditos NÃO Passíveis de Ressarcimento no Período: Mensal,Fev/2010											24.291,35

DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO APÓS O PERÍODO DO RESSARCIMENTO

(Valores em Reais)

Período de Apuração	Saldo Credor do Período Anterior	Créditos Ajustados do Período	Débitos Ajustados do Período	Saldo Credor do Período	Saldo Devedor do Período	Menor Saldo Credor	Origem da Informação
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)
Mensal,Abr/2010	52.448,65	8.520,73	12.954,95	48.014,43	0,00	52.448,65	02007.19653.160810.1.1.01-6614
Mensal,Mai/2010	48.014,43	35.722,10	37.349,49	46.387,04	0,00	48.014,43	02007.19653.160810.1.1.01-6614
Mensal,Jun/2010	46.387,04	45.956,44	48.436,77	43.906,71	0,00	46.387,04	02007.19653.160810.1.1.01-6614
Mensal,Jul/2010	43.906,71	16.283,49	6.778,80	53.411,40	0,00	43.906,71	31145.37139.171210.1.1.01-6098
Mensal,Ago/2010						43.906,71	

O aproveitamento do saldo credor em outras compensações e à glosa no mês de fevereiro/2010 efetuada pela Autoridade Fiscal refletiu na composição do resultado do crédito.

Tão logo cientificada, por meio de Manifestação de Inconformidade, a Recorrente trouxe documentação com intuito de provar que a empresa DIXIE TOGA PLÁSTICOS RÍGIDOS LTDA, emitente das notas fiscais glosadas, estava com o CNPJ ativo à época. Ainda, esclarece que tais notas, na verdade, se referem à devolução de compras.

Não houve defesa no que diz respeito à utilização integral ou parcial do crédito na escrita fiscal ou PER/DCOMP.

Continuamente, à **DRJ afastou à glosa com base no motivo de irregularidade nº 4**, entretanto, trouxe como obstáculo à apuração da certeza e liquidez do crédito a ausência de provas de que os requisitos do Decreto nº 4.544/2002 foram observados e cumpridos pela Recorrente, restando à decisão assim vazada:

Conforme consultas à documentação social de fls. 76 a 77, itens 14 e 15, o estabelecimento incorporado, emissor das notas glosadas, passou à condição de filial da incorporadora.

Ainda, conforme consulta ao CNPJ, a baixa da inscrição da incorporada se deu com efeitos em 30/12/2009, mas foi processada nos sistemas da RFB apenas em 08/2010:

SIT. CAD. CNPJ: BAIXADA MOTIVO: INCORPORAÇÃO DATA DA SITUAÇÃO : 30/12/2009(08/2010) PROC. INSCR. OFICIO:

Desta forma, entendo que a referida incorporação não seria óbice ao aproveitamento do crédito, que por ser o CNPJ ativo nos sistemas da RFB quando da emissão quer pela continuidade do estabelecimento industrial como filial da incorporada, atendendo ao princípio da autonomia do estabelecimento vigente quanto ao IPI (art. 51, §1º, do CTN). Conforme consultas à documentação social de fls. 76 a 77, itens 14 e 15, o estabelecimento incorporado, emissor das notas glosadas, passou à condição de filial da incorporadora.

Ocorre que, em se tratando de crédito por devoluções, a não cumulatividade do imposto é regulamentada de forma detalhada quanto aos critérios para creditamento.

Neste sentido, vigia o Decreto nº 4.544/2002, que dispunha, em seu art.

Art. 169. O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências (Lei nº 4.502, de 1964, art. 27, § 4º):

I - pelo estabelecimento que fizer a devolução, emissão de nota fiscal para acompanhar o produto, declarando o número, data da emissão e o valor da operação constante do documento originário, bem assim indicando o imposto relativo às quantidades devolvidas e a causa da devolução; e

II - pelo estabelecimento que receber o produto em devolução:

a) menção do fato nas vias das notas fiscais originárias conservadas em seus arquivos;

b) escrituração das notas fiscais recebidas, nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 388; e

c) prova, pelos registros contábeis e demais elementos de sua escrita, do ressarcimento do valor dos produtos devolvidos, mediante crédito ou restituição do mesmo, ou substituição do produto, salvo se a operação tiver sido feita a título gratuito.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à volta do produto, pertencente a terceiros, ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, exclusivamente para conserto.

Art. 322. É considerado inidôneo, para os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do Fisco, sem prejuízo do disposto no art. 353, o documento que:

I - não seja o legalmente previsto para a operação;

II - omita indicações exigidas ou contenha declarações inexatas;

III - esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudiquem a clareza; ou

IV - não observe outros requisitos previstos neste Regulamento.

Art. 342. Na utilização do modelo de nota fiscal, observar-se-ão as seguintes normas:

XIV - na nota fiscal emitida relativamente à saída de produtos em retorno ou em devolução, o número, a data da emissão e o valor da operação e do imposto da Nota original deverão ser indicados no campo "Informações Complementares";

Ocorre que analisando as notas fiscais anexadas pela interessada, é possível verificar que não constam as informações sobre o valor da operação na nota original e o valor do IPI, exigidos, como visto acima, como requisitos para o creditamento.

Ainda, a interessada, nas notas fiscais de sua emissão de fls. 41 a 45 não fez constar a ocorrência da devolução, bem como não demonstrou a escrituração das notas recebidas no Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 388 e a prova, pelos registros contábeis e demais elementos de sua escrita, do ressarcimento do valor dos produtos devolvidos, mediante crédito ou restituição do mesmo, ou substituição do produto, salvo se a operação tiver sido feita a título gratuito.

O ônus da prova no caso da demonstração do direito creditório invocado compete ao contribuinte, conforme art. 333, I do CPC/1973 e 373, I, do CPC vigente, devendo a juntada de documentos se dar com a manifestação de inconformidade, como prevê o art. 16, §4º, do Decreto 70.235/1972 c/c art. 74, §11, da Lei nº 9.430/96, sob pena de preclusão. (grifos nossos)

Tal fato provocou a réplica pela Recorrente firmada em três pilares argumentativos, que entendo principais ao certame, sendo eles (i) a alteração de critério jurídico pela DRJ, (ii) inoccorrência de preclusão temporal para a produção de provas na fase recursal, e (iii) idoneidade dos documentos fiscais glosados.

4. MÉRITO.

4.1. DA PRECLUSÃO DE PROVAS.

No que diz respeito à preclusão, desnecessário arrastar a discussão, eis que consolidado o tema neste Colegiado por aplicação do princípio da verdade material.

Logo, conhecida à necessidade de provas pela Recorrente através do Acórdão Recorrido, eventual preclusão temporal deve ser ultrapassada a teor do inciso § 4º, do Art. 16, do Decreto-Lei n.º 70.235/72, *in verbis*:

Art. 16.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:(Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

[omissis]

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

4.2. DA SUPOSTA ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO PELA DRJ.

No que envolve a alteração de critério de jurídico, aduz à Recorrente:

7. O motivo da glosa em comento, conforme já relatado, está claramente descrito no despacho decisório de análise do crédito pleiteado: o emitente das notas fiscais estaria com o CNPJ cancelado (vide fls. 97 dos autos, na “relação de créditos indevidos”, onde consta o “motivo de irregularidade n.º 4” que, na respectiva legenda, se refere à “Estabelecimento Emitente da Nota Fiscal na situação de CANCELADO no cadastrado CNPJ”).

8. Todavia, o Acórdão recorrido, após afirmar que a questão do CNPJ não representaria óbice ao aproveitamento dos créditos, consignou um outro motivo a “justificar” a glosa: o suposto descumprimento dos requisitos do Decreto n.º 4.544/02 (Regulamento do IPI em vigência na época dos fatos).

9. Assim sendo, é inegável que o Acórdão recorrido alterou o motivo da glosa, violando uma série de princípios e normas, bem como cerceando o direito de defesa da contribuinte.

10. Ora, formular a “acusação” e, após a empresa se defender de forma a derrubar referido argumento, alterar as suas razões ou seus motivos, equivale a subtrair do “acusado” suas possibilidades de defesa, o que é terminantemente proibido pelos arts. 2º e 50 da Lei n.º 9.784/99, bem como pelos princípios constitucionais do devido processo legal formal, da ampla defesa e do contraditório, inscritos no art. 5º, LIV e LV, da CF. É procedimento vedado, também, pelos princípios da necessária motivação dos atos administrativos e da publicidade dos atos da administração pública (art. 37 da CF). (grifos nossos)

Ainda afirma:

16. Ora, se no momento adequado de controle e análise de crédito a Receita Federal aponta um problema, é contra aquela “acusação” que deve se defender a empresa. Com efeito, a empresa contestou (e apresentou provas) a única “acusação” que havia sido formulada (suposto motivo da glosa). E então, já no desenrolar do processo administrativo, foi completamente alterada a “acusação”. E pior: sequer foi determinada a realização de diligência ou possibilitado à

empresa apresentar fundamentos e documentos complementares que pudessem afastar essa nova “acusação”. (grifos nossos)

Nesse ponto, à Recorrente tem razão.

Por simples leitura do Despacho Decisório Eletrônico, constata-se que além do saldo credor aproveitado em outras compensações - *que anteriores a esta examinada (ausente arrazoado sobre o ponto)*, a monta glosada pela Autoridade Fiscal sob o **motivo de irregularidade n.º 4** também trouxe impactos na formação do crédito de IPI para o período (1º trimestre de 2010).

Desta feita, em relação às glosas, conclui-se que o único motivo para a não concessão do crédito de IPI é **“emissão de nota fiscal por estabelecimento com o cadastro CNPJ cancelado” (motivo n.º 4)**, sendo desconhecida pela Recorrente qualquer outra motivação.

Uma vez afastada pelo juízo *a quo* a razão para o cancelamento, o crédito é restaurado em favor da contribuinte, aqui Recorrente.

Exigir da Recorrente outros esclarecimentos e provas com suporte em causa diversa daquela apontada no Despacho Decisório Eletrônico, além de obstaculizar o contraditório e a ampla defesa, mostra a adoção de novo critério jurídico para restringir direito creditório e, conseqüentemente, justificar lançamento (Art. 11, Decreto n.º 70.235/72¹).

Apesar de seu caráter declaratório, o Despacho Decisório desfavorável ao contribuinte nada mais é que a constituição definitiva do crédito tributário (Art. 150, § 4º, do CTN), feita via notificação de lançamento, já que sujeito a homologação o IPI.

Explico, na transmissão do pedido de ressarcimento pelo contribuinte (PER), a Autoridade Fiscal na apuração da certeza e liquidez do crédito se constatar que o valor indicado não tem suporte legal para o seu aproveitamento, procederá à glosa, ou seja, invalidará aquele crédito indevidamente tomado pelo contribuinte. Com isso, o indébito torna-se crédito tributário exigível, por sua vez, cobrado por notificação de lançamento (leia-se Despacho Decisório).

Na declaração de compensação (DCOMP) não ocorre de modo diverso. Utilizada como meio de quitação de crédito tributário sujeito a lançamento por homologação (inciso II, do art. 156 e art. 170, ambos do CTN e §§ 2^{o2} e 5^{o3}, do art. 74 da Lei n.º 9.430/96), a sua não ratificação acarreta no lançamento do saldo não compensado, este previamente confessado em DCTF ou DIPJ, por exemplo.

¹ Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:
I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

² Art. 74. [omissis]

§ 2o A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 2002)

³ Art. 74. [omissis]

§ 5o O prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei n.º 10.833, de 2003)

Veja, sendo o PER/DCOMP confissão de dívida, é veículo para a exigência do débito nele indicado, *in verbis*:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013)

.....
§ 6ª declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

Trago ainda a disposição contida na IN RFB nº 2.055/2021:

Art. 65. A compensação declarada à RFB extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.

Parágrafo único. A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Nesse caminho, cientificado o contribuinte de eventual glosa e, conseqüentemente, da não quitação do crédito tributário via compensação, e, é claro, dos motivos elencados pela Autoridade Fiscal⁴, as alterações quanto aos fundamentos da negativa incorridas posteriormente devem ser tratadas como modificação de critério jurídico, o que é vedado pela legislação segundo o art. 146 do CTN, ao dispor:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

O intuito do legislador é resguardar a segurança jurídica e proteger a confiança entre as partes, especialmente primar pelo direito ao contraditório pelo contribuinte (princípio da não surpresa). Sobre o tema, colaciono reflexão de ALIOMAR BALEEIRO E MISABEL DERZI⁵:

O art. 146 reforça o princípio da imodificabilidade do lançamento, regularmente notificado ao sujeito passivo. **Trata-se de dispositivo relacionado com a previsibilidade e a segurança jurídica, simples aplicação do princípio da irretroatividade do Direito aos atos e decisões da Administração Pública.**

⁴ Art. 74. [omissis]

§ 7o Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 8o Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7o, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9o. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

⁵ BALEEIRO, Aliomar & DERZI, Misabel. Direito Tributário Brasileiro - CTN Comentado. 14a ed. revista, atualizada e ampliada, ed. Forense, Rio de Janeiro, pág. 2.140/2.153.

Lembra SOUTO MAIOR BORGES:

“Antecipando-se à vigência do CTN, Rubens Gomes de Sousa ensinou que, **se o Fisco, mesmo sem erro, tiver adotado uma conceituação jurídica e depois pretender substituí-la por outra, não mais poderá fazê-lo. E não o poderá porque, se fosse admissível que o Fisco pudesse variar de critério em seu favor, para cobrar diferença de tributo**, ou seja, se à Fazenda Pública fosse lícito variar de critério jurídico na valorização do ‘fato gerador’, por simples oportunidade, estar-se-ia convertendo a atividade do lançamento em discricionária, e não vinculada” (cf. op. Cit., p 322).

De fato, **é fundamental que se preserve a estabilidade das relações jurídica, a certeza e a segurança**. Os tribunais superiores também vêm aplicando dessa forma o art. 146. Assim reza a Súmula nº 227 do antigo Tribunal Federal de Recursos: “A mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento”.

(...)

Podemos dizer que o Código Tributário Nacional também adota a mesma diretriz, porque o parágrafo único do art. 100 exclui a possibilidade da imposição de penalidade, cobrança de juros e mesmo atualização de valor monetário da base de cálculo de tributo se o contribuinte vinha pautando a sua conduta em atos normativos, decisões ou prática reiterada, que depois se alteram. O art. 146 vai além. Se já tiver havido notificação ao sujeito passivo, não poderá a Administração efetuar outro ato por mudança de critério jurídico.

Trilha no mesmo caminho os ensinamentos de LEANDRO PAULSEN⁶, a seguir transcritos:

Princípio da proteção à confiança. O art. 146 do CTN positiva, em nível infraconstitucional, a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária, abarcando, de um lado, a impossibilidade de retratação de atos administrativos concretos que implique prejuízo relativamente a situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outro, a irretroatividade de atos administrativos normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores.

A pretensão é resguardar a segurança jurídica e a legalidade do ato administrativo. Portanto, a revisão de ofício efetuada pela Autoridade Revisora, se não indicada à ocorrência de uma das hipóteses do Art. 149 do CTN⁷, a meu ver, se mostra ilegítima, até porque as causas de revisão nele dispostas são excepcionais.

⁶ PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário Comentados. 18a ed, Ed. Saraiva Jur, São Paulo, pág. 3.988.

⁷ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

Retomando a contenda, a Recorrente não teve homologada a compensação n.º 02814.79599.160810.1.3.01-1013 em razão de insuficiência de crédito de IPI no PER n.º 39905.30744.160810.1.1.01-1669.

Em relação ao crédito, o Julgador de primeira instância exige da Recorrente a comprovação do cumprimento das formalidades elencadas no Decreto n.º 4.544/2002 (artigos 169, 322 e 342), com fins de certificar a higidez do crédito indicado no PER/DCOMP alocado para pagamento do débito; quando no despacho decisório à glosa que refletiu na redução do crédito e sua exigência, com impactos na compensação declarada, se deu em razão de estar o estabelecimento emitente de nota fiscal com o cadastro CNPJ cancelado.

Resta claro que os fundamentos são totalmente adversos. O mais importante é que a razão trazida pela DRJ é ulterior à ciência da Recorrente do Despacho Decisório.

Nessa toada, o Juízo *a quo* ao afastar a motivação da glosa constante no Despacho Decisório Eletrônico, mas prosseguir com a análise da certeza e liquidez do crédito com base em fatos e documentos dos autos, **que sequer foram apreciados pela Autoridade Fiscal (Unidade de Origem)** e, ainda assim, não reconhecer a sua higidez com amparo no Decreto n.º 4.544/2002, é inegável a alteração de critério jurídico.

Aqui não se está a examinar o cumprimento dos critérios tratados no Decreto n.º 4.544/2002 para o reconhecimento do crédito em favor da Recorrente e glosado pela DRJ. Pois, como dito acima, nem mesmo houve manifestação da Autoridade Fiscal quando da emissão do Despacho Decisório a respeito da matéria. Ou seja, na Unidade de Origem não investigou a operação que originou o crédito, se de devolução de mercadoria, de crédito básico ou presumido, por exemplo.

Dito isso, caberia à Unidade de Origem se debruçar sobre os fatos e documentos trazidos pela Recorrente, emitir novo Despacho Decisório, favorável ou desfavorável (§ 3º Art. 18⁸, do Decreto n.º 70.235/71).

Do que fora exposto, este Colegiado não se manifestou de forma tão destoante, observe:

418. Portanto, fica claro que foi erro de fato do contribuinte (consistente na inclusão, em linha do DACON destinada a veículos importados, de peças importadas) que ensejou a revisão do Despacho Decisório inicialmente proferido.

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

⁸ Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

Aliás, foi esta mesma circunstância que também ensejou a lavratura do Auto de Infração Complementar objeto do processo administrativo nº 13502.721308/2013 14, questionado pelo sujeito passivo.

419. E a situação descrita, de absoluto conhecimento da manifestante, apenas pode se enquadrar, dentre as hipóteses relacionadas no art. 149, do CTN (abaixo integralmente reproduzido), na do inciso “VIII”, sendo possível concluir que, apesar de o Despacho Decisório não ter sido expresso a respeito, a contribuinte teve plenas condições de alcançar a questão:

(...)

421. Note-se que, nos termos do §2º, do art. 53, da Lei nº 9.784/99, “§ 2o Considera-se exercício do direito de anular qualquer medida de autoridade administrativa que importe impugnação à validade do ato” – o que possibilita a aplicação do artigo à revisão, ainda que parcial, do Despacho Decisório anteriormente proferido—e não à sua pura e simples anulação total.

422. Aliás, nenhum sentido teria interpretar literalmente o texto do art.53, da Lei nº 9.784/99, de modo a concluir que aqui ele apenas seria aplicável ao caso de total anulação do Despacho Decisório – e não ao de sua parcial revisão – pois o princípio que o dispositivo normativo pretende preservar (o da legalidade) está prejudicado em ambas as situações.

423. Outrossim, como bem disse o Despacho Decisório recorrido, a possibilidade de revisão do Despacho Decisório tem amparo nas Súmulas nº 346 e 473, do STF, abaixo transcritas, sendo aqui cabível a mesma ressalva do item antecedente:

Súmula346: A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

Súmula473: A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

424. É bem verdade que, em se tratando de Declaração de Compensação, a revisão, em desfavor do sujeito passivo, do Despacho Decisório que decide a compensação deve ser realizada no prazo de cinco anos da entrega da correspondente Declaração de Compensação que deve ser devolvido ao sujeito passivo o prazo para interposição da Manifestação de Inconformidade em relação à parte revisada – o que aqui foi devidamente atendido.

425. Avante, a alegação de incompetência do Delegado da Receita Federal do Brasil em Lauro de Freitas para proferir Despacho Decisório que rever, em parte, o anteriormente proferido para reduzir o valor do direito creditório antes admitido e retificar a homologação da compensação na proporção da redução do direito creditório inicialmente reconhecido não merece prosperar.

426. É que, evidentemente, na parte em que lhe foi favorável, o primeiro Despacho Decisório não foi questionado pela contribuinte, que sequer interesse processual possui para tanto, pelo que, neste peculiar, não é competente para se pronunciar a autoridade administrativa de julgamento.

427. Realmente, tal como, quando, na forma do §3º, do art. 18, do Decreto nº 70.235/72, “em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal d

a exigência”, deve a autoridade administrativa que efetuou o lançamento inicial “lavrado de infração ou emitir notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada”, a autoridade administrativa que proferiu o Despacho Decisório inicial, se detectar incorreção no Despacho Decisório por ela proferido e cujo acerto resulte em agravamento da situação inicial, deve proferir outro Despacho Decisório Revisor, devolvendo-se o prazo para a contribuinte se manifestar. (Acórdão n.º 3301-004.693, Sessão de 24 de maio de 2018). (grifos nossos)

Cito, ainda, o Acórdão n.º 3301-009.520 datado de Janeiro de 2021:

17. Apesar do bem redigido Acórdão DRJ/SPO, e ter também a DRJ/SPO discorrido com propriedade sobre tal irregularidade, na realidade, o fundamento jurídico do Despacho Decisório foi de não pertencerem as Notas Fiscais ao 1º trimestre de 2015 (glosa de R\$ 125.967,29) objeto do pedido de ressarcimento, e também, por ter utilizado percentual de alíquota incorreto para cálculo do valor de ressarcimento (glosa de R\$ 93.566,73), enquanto o fundamento jurídico do Acórdão DRJ/SPO foi o de falta de comprovação do direito creditório. 18. O artigo 146 do CTN assim estabelece :

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. 19.

Por todo o exposto, entendo ter ocorrido inovação no critério jurídico pelo Acórdão DR/SPO, que, portanto, está viciada de nulidade, pois não há clareza na decisão, dificultando o direito de defesa da recorrente. (grifos nossos)

Por todo o exposto, afastada pela DRJ a razão para a glosa constante no Despacho Decisório e, com intuito de restabelecer a segurança jurídica, com vistas à economia processual, reforma, parcialmente, a Decisão Recorrida (§ 2º, Art. 59 do Decreto n.º 70.235/71), para reconhecer a alteração de critério jurídico de parte da decisão, mormente no que envolve o Decreto n.º 4.544/2002 e suas condições.

Consequentemente, **dou provimento** ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa.

Fl. 14 do Acórdão n.º 3301-011.990 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13971.911737/2011-85