



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

Processo n° 15374.000701/00-88
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3803-006.917 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 18 de março de 2015
Matéria IPI - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente LABORVIDA LABORATÓRIOS FARMACÊUTICOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 20/04/1995 a 20/12/1999

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. SAÍDAS COM SUSPENSÃO DO IMPOSTO. ESTORNO DOS CRÉDITOS.

As saídas com suspensão do imposto de produtos industrializados por encomenda obrigam o estorno dos créditos decorrentes das aquisições de insumos consumidos na industrialização.

GLOSA DE CRÉDITOS. RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A glosa dos créditos não estornados pelo contribuinte, relativos às saídas de produtos industrializados por encomenda, com suspensão do imposto, deve ser considerada na reconstituição da escrita fiscal, exigindo-se os débitos não recolhidos e não declarados por meio de lançamento de ofício.

LEI Nº 9.779/1999. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS. RESSARCIMENTO E/OU COMPENSAÇÃO. SAÍDAS COM SUSPENSÃO DO IMPOSTO. IMPOSSIBILIDADE.

O art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, autoriza a manutenção de créditos, bem como o seu ressarcimento e/ou compensação, somente nas hipóteses de saídas tributadas, saídas de produtos isentos ou submetidos à alíquota zero, não abrangendo as saídas com suspensão do imposto.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 20/04/1995 a 20/12/1999

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.

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, Demes Brito, Paulo Renato Mothes de Moraes e João Alfredo Eduão Ferreira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em contraposição à decisão da DRJ Juiz de Fora/MG que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada em decorrência do lançamento de ofício do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no montante de R\$ 254.282,93, incluídos multa e juros (fls. 764 a 808), relativo à glosa de créditos de IPI que deveriam ter sido estornados, por se referirem a insumos adquiridos ou importados utilizados na fabricação por encomenda de medicamentos que retornam ao encomendante com suspensão do imposto.

Cientificado da autuação, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 811 a 824) e alegou que a Fiscalização cometera os seguintes erros na apuração do imposto:

1) glosa de créditos de forma linear, sem considerar os saldos credores transferidos de períodos anteriores (falta de reconstituição da escrita fiscal);

2) várias operações de saídas haviam sido tributadas, o que inviabilizava a glosa dos créditos correspondentes;

3) não se consideraram os estornos que haviam sido efetuados pela empresa;

4) na apuração dos montantes glosados, foi constatada a troca do numeral 2 pelo numeral 7 (erro de digitação), o que agravou indevidamente o valor exigido;

5) o art. 11 da Lei 9.779, de 1999, permite a manutenção dos créditos glosados relativamente ao exercício de 1999, pois, a partir de sua publicação, "deixou de prevalecer a regra do art. 100, 1, 'b' do RIPI/82 ou do art. 174, I, 'b', do RIPI/98, que obrigavam o estorno dos créditos".

Com vistas a sanar os possíveis erros no lançamento apontados pelo contribuinte, a DRJ Juiz de Fora/MG converteu o julgamento em diligência à repartição de origem, para que a Fiscalização procedesse à reconstituição da escrita fiscal ao longo do período auditado.

Em atendimento, a Fiscalização elaborou o demonstrativo de Reconstituição da Escrita Fiscal (fls. 891 a 897), tendo sido informado que se corrigiram os erros de digitação, erros esses decorrentes da grafia de difícil leitura utilizada na escrituração do Livro de Apuração do IPI (RAIPI), e se procedeu à reconstituição da escrita fiscal, esclarecendo-se o seguinte:

a) dos 168 períodos de apuração consecutivos objeto do auto de infração, em 167 houve saldo credor de IPI, (fls. 884 a 890), evidenciando a falta de estorno do IPI, falha essa sistematicamente ocorrida;

b) com relação aos estornos feitos pelo contribuinte, eles foram considerados na ação fiscal;

c) não tendo sido estornados os créditos relativos a insumos próprios (alumínio impresso e PVC impresso), foram os valores correspondentes incluídos no auto de infração;

d) quanto à alegação do contribuinte de que havia notas fiscais de saída com destaque do IPI, não consideradas pela Fiscalização, esta aduziu que, na verdade, se tratava de saídas sem destaque do imposto, constatação essa que já havia constado do auto de infração;

e) o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, não revogou os arts. 174, inciso I, alínea "h" e 40, inciso VIII do RIPI/98, que permaneceram aplicáveis aos casos de industrialização por encomenda;

f) o contribuinte não industrializa medicamentos próprios, conforme alega, mas apenas por encomenda.

Cientificado dos resultados da diligência, o contribuinte não se manifestou.

A DRJ Juiz de Fora/MG acolheu em parte a Impugnação, reduzindo o valor do imposto lançado para R\$ 44.614,20, tendo sido o acórdão ementado nos seguintes termos:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 20/04/1995 a 20/12/1999

CRÉDITO GLOSADO. RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA.

Os valores objeto de glosa de créditos devem ser levados, como débitos, em nova apuração do imposto (confronto créditos X débitos - reconstituição da escrita fiscal). Tal medida torna-se indispensável quando os saldos credores originalmente apurados pelo contribuinte são credores.

*CRÉDITO BÁSICO. SAÍDAS COM SUSPENSÃO.
NECESSIDADE DE ESTORNO.*

As saídas, com suspensão do IPI, de produtos industrializados por encomenda obrigam o estorno dos créditos de insumos aplicados nessa industrialização.

Lançamento Procedente em Parte

Aduziu o julgador de primeira instância o seguinte:

a) não houve glosa indevida de créditos, uma vez que os créditos decorrentes das saídas tributadas não foram objeto de glosa, não tendo o contribuinte comprovado a existência de saídas tributadas vinculadas aos créditos glosados;

b) o erro apontado pelo contribuinte relativamente às glosas de créditos consideradas como imposto devido, sem a reconstituição da escrita fiscal, restou corrigido na diligência, tendo sido elaborado o demonstrativo de fls. 952 a 955 em que se identificaram as diferenças a serem exigidas;

c) a Fiscalização já havia observado os estornos que constavam da escrituração original da empresa, então considerados como estornos alheios à matéria autuada, não tendo o contribuinte se desincumbido de comprovar a origem e a natureza dos estornos por ele escriturados;

d) os erros de digitação foram corrigidos na diligência;

e) quanto ao estorno de créditos de insumos aplicados na industrialização de produtos que saem do estabelecimento que os industrializou com suspensão, a obrigatoriedade permaneceu mesmo após a entrada em vigor do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999.

Cientificado da decisão em 06/07/2009, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 05/08/2009 e requereu o cancelamento integral do auto de infração, alegando o seguinte:

a) na realização da diligência, a Fiscalização não o convocou para expor as razões da impugnação do auto de infração, em contato pessoal para troca de informações;

b) a Fiscalização não considerou as saídas tributadas a outros clientes, que geraram os débitos e, portanto, não poderiam ser estornados;

c) não foram levadas em consideração as saídas tributadas decorrentes da remessa de estoque entre os estabelecimentos matriz e filial, devidamente acobertada e escriturada no livro de Registro, e que também geraram débitos de IPI sem a devida suspensão, permitindo a manutenção dos créditos;

d) a segunda planilha elaborada na diligência manteve a apuração errônea dos créditos glosados;

e) os estoques geraram créditos para o período seguinte não considerados pela Fiscalização, tendo também sido desconsiderados os saldos credores em que foram registrados os créditos glosados;

f) é equivocada a manutenção dos débitos relativos ao ano de 1999, eis que a partir da Lei nº 9.779, de 1999, passou-se a permitir a manutenção dos créditos decorrentes da aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos isentos ou submetidos à alíquota zero, permissão essa também prevista na Instrução Normativa SRF nº 33, de 04/03/99.

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 do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), relativo à glosa de créditos de IPI que deveriam ter sido estornados, por se referirem a insumos utilizados na fabricação por encomenda de medicamentos que retornam ao encomendante com suspensão do imposto.

Em face da Impugnação então manejada pelo contribuinte, a Delegacia de Julgamento converteu o julgamento em diligência, quando se corrigiram os erros de digitação (erros esses decorrentes, segundo a Fiscalização, do uso de uma grafia de difícil leitura) e se procedeu à reconstituição da escrita fiscal.

Em relação aos demais itens da Impugnação, a Fiscalização esclareceu que eles haviam sido observados no momento da realização da ação fiscal, mantendo-se as demais alterações então promovidas.

Cientificado dos resultados da diligência, o contribuinte não se manifestou.

A Delegacia de Julgamento, na seqüência, acolheu as alterações promovidas pela Fiscalização em sede de diligência e deu provimento parcial à Impugnação.

Em seu Recurso Voluntário, o contribuinte argui que deveria ter sido convocado pessoalmente para prestar esclarecimentos, nada dizendo sobre a sua inércia em face da ciência dos resultados da diligência, sendo alegado que não se consideraram (i) as saídas tributadas a outros clientes e (ii) as saídas tributadas decorrentes da remessa de estoque entre os estabelecimentos matriz e filial, (iii) a manutenção da apuração errônea dos créditos glosados, (iv) a desconsideração dos créditos gerados pelo estoque para o período seguinte e (v) os saldos credores originalmente escriturados.

Contudo, o Recorrente se vale de argumentos genéricos para se contrapor aos resultados da diligência e da decisão da Delegacia de Julgamento, não especificando e nem apontando de forma direta que itens da escrituração e da documentação que teriam sido ignorados ou analisados de forma incorreta.

Deve-se destacar que, tanto na Descrição dos Fatos do auto de infração, quanto no Relatório Fiscal decorrente da diligência, bem como no voto condutor do acórdão recorrido, se identificaram, pormenorizadamente, os fatos analisados, confrontados com a legislação de regência, constando do Relatório Fiscal a identificação pormenorizada dos demonstrativos então elaborados, com base nos registros contábeis e na documentação fiscal apresentada pelo sujeito passivo.

No acórdão combatido, o julgador se posicionado da seguinte forma:

a) não houve glosa indevida de créditos, uma vez que os créditos decorrentes das saídas tributadas não foram objeto de glosa, não tendo o contribuinte comprovado a existência de saídas tributadas vinculadas aos créditos glosados;

b) o erro apontado pelo contribuinte relativamente às glosas de créditos consideradas como imposto devido, sem a reconstituição da escrita fiscal, restou corrigido na diligência, tendo sido elaborado o demonstrativo de fls. 952 a 955 em que se identificaram as diferenças exigíveis;

c) a Fiscalização já havia observado os estornos que constavam da escrituração original da empresa, então considerados como estornos alheios à matéria autuada, não tendo o contribuinte se desincumbido de comprovar a origem e a natureza dos demais estornos por ele escriturados;

d) os erros de digitação foram corrigidos na diligência.

Em seu Recurso Voluntário, o Recorrente nada traz aos autos com força para infirmar as conclusões da DRJ Juiz de Fora/MG, não se podendo acolher suas alegações genéricas desacompanhadas de provas e nem de uma simples demonstração detalhada dos fatos alegados.

Não se pode ignorar que, no Processo Administrativo Fiscal (PAF), as provas devem ser apresentadas no momento da Impugnação, conforme se verifica 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.

Destaque-se que a legislação processual prevê hipóteses de apresentação de provas em outro momento processual, como, por exemplo, para “contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos”, mas, no presente caso, o Recorrente nada adicionou aos autos para se contrapor às conclusões da Delegacia de Julgamento, decisão essa amparada em dois relatórios fiscais.

Abrir a possibilidade de produção de novas provas, como pleiteia o Recorrente ao assinalar a necessidade de contato pessoal com o agente fiscal, 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).

Ressalte-se que um eventual retorno dos autos à repartição de origem para a reabertura da apreciação do presente feito, mesmo após já ter havido a realização de diligência, diligência essa não contestada pelo sujeito passivo devidamente cientificado de seus resultados,

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*”¹ (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 Bonilha², “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”³.

Por fim, quanto à alegação do Recorrente de que era equivocada a manutenção da autuação relativamente ao ano de 1999, considerando que a partir da Lei nº 9.779, de 1999, passou-se a permitir a manutenção dos créditos decorrentes da aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos isentos ou submetidos à alíquota zero, destaco que nada há a acrescentar ao decidido na DRJ Juiz de Fora/MG.

Conforme consta do voto condutor do acórdão embargado, o estorno que deixou de ser obrigatório a partir da entrada em vigor do art. 11 da lei 9.779, de 1999, é aquele previsto no art. 174, inciso I, alínea "a", do RIPI/98 e no art. 193, inciso I, alínea “a”, do RIPI/02, *verbis*:

RIPI/98

Art. 174. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei n 2 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, do Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 22, alteração 8a, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12):

I- relativo a MP, PI e ME, que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos isentos, não-tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas;

RIPI/2002

Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei n 2 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, do Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 22, alteração 8a, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):

I - relativo a MP, PI e ME, que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos não-tributados;

¹ MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial). 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 293.

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

³ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tera 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.

A obrigatoriedade de estorno de créditos de insumos aplicados na industrialização de produtos que saem do estabelecimento que os industrializou com suspensão do imposto permaneceu mesmo após a entrada em vigor do art. 11 da Lei 9.779, de 1999, conforme se verifica dos dispositivos que versam sobre a matéria, *verbis*:

RIP/98

Art. 174. *Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (...):*

I - relativo a MP, PI e ME, que tenham sido:

(...)

b) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos saídos do estabelecimento industrial com suspensão do imposto nos casos de que tratam os incisos VIII XII, XIII e XIV do art. 40;

RIP/2002

Art. 193. *Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (...):*

I - relativo a MP, PI e ME, que tenham sido:

(...)

b) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos saídos do estabelecimento industrial com suspensão do imposto nos casos de que tratam os incisos VII, XI, XII e XIII do art. 42;

Conforme apontou o julgador de primeira instância, dentre as hipóteses de estorno obrigatório relativamente às saídas com suspensão do imposto, encontram-se as operações de industrialização por encomenda previstas no inciso VIII do art. 40 do RIP/98, *verbis*:

RIP/98

Art. 40. *Poderão sair com suspensão do imposto:*

VII - as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem destinados a industrialização, desde que os produtos industrializados devam ser enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos;

VIII - os produtos que, industrializados na forma do inciso anterior e em cuja operação o executor da encomenda não tenha utilizado produtos de sua industrialização ou importação, forem remetidos ao estabelecimento de origem e desde que sejam por este destinados:

a) a comércio;

b) a emprego, como matéria-prima, produto intermediário ou acondicionamento, em nova industrialização que dê origem a saída de produto tributado;

De acordo com os excertos supra, constata-se que o estorno dos créditos que remanesceu vigente após a entrada em vigor do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, é aquele relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização por encomenda (art. 174, I, “b”, e art. 40, VII e VIII, do RIPI/98).

No presente caso, conforme consta da Descrição dos Fatos do auto de infração (fl. 797), a matriz recebeu insumos do encomendante (“o principio ativo, os diversos excipientes que integram a fórmula química do medicamento, as bulas e as pequenas caixas de papelão que conterão o medicamento com os dizeres impressos contendo o nome, laboratório, etc.”) e os enviou, juntamente com outros produtos por ela importados, à filial para que esta os utilizasse na industrialização, sendo incluídos no processo industrial embalagens de alumínio e/ou polipropileno confeccionadas pela filial e outros produtos por ela adquiridos no mercado interno, sendo destacado o imposto nas notas fiscais de saída dos produtos remetidos à matriz, que se credita desse mesmo imposto.

Uma vez que os produtos industrializados e importados pela matriz do Recorrente são enviados à filial que os consome na industrialização do produto final, perfazendo-se um produto novo, e considerando o princípio da autonomia dos estabelecimentos⁴, os produtos recebidos da filial pela matriz, que passam a ser acondicionados em embalagem de apresentação pela matriz, não sofrem adição de novos produtos por ela industrializados ou importados, fato esse que lhe assegura o direito à remessa dos produtos finais ao encomendante com suspensão do imposto, tudo em conformidade com o art. 36, II, do RIPI/82 e art. 40, VIII, do RIPI/98.

Por força do contido no art. 100, inciso I, alínea “b”, do RIPI/82 e art. 174, inciso I, alínea “b”, do RIPI/98, os créditos escriturados relativos às saídas dos produtos industrializados por encomenda, com suspensão do imposto, devem ser estornados na escrita fiscal.

Esse comando, conforme já dito, remanesceu mesmo após a vigência do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999 (a seguir transcrito), pois tal dispositivo autorizou a manutenção de créditos, bem como o seu ressarcimento e/ou compensação, somente nas hipóteses de saídas tributadas, saídas de produtos isentos ou submetidos à alíquota zero, não abarcando as saídas com suspensão do imposto, como as que ora se analisam.

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,

⁴ CTN - Art. 51. Contribuinte do imposto é:
(...)

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

Processo nº 15374.000701/00-88
Acórdão n.º **3803-006.917**

S3-TE03
Fl. 1.215

*de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela
Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.*

Inexiste, portanto, o direito alegado pelo Recorrente de manutenção dos créditos relativos a insumos aplicados na industrialização por encomenda a partir de 1999.

Diante do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator