



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

Processo n° 16045.000462/2006-44
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-003.056 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de fevereiro de 2016
Matéria IPI - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente VALFILM INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 11/11/2001 a 31/12/2005

PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO BÁSICO DO IPI. INSUMO NÃO TRIBUTADO. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Se o princípio da não cumulatividade do IPI determina que somente o imposto cobrado nas operações anteriores ou de entrada podem ser deduzido como crédito do imposto devido nas operações de saída, logo não gera direito a crédito básico do IPI a aquisição de insumo isento, sujeito à alíquota zero ou não tributado.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. APROPRIAÇÃO PELO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE.

Por exigência do art. 150, § 6º, da Constituição Federal de 1988, a apropriação de crédito ficto ou presumido do IPI prescinde de expressa previsão em lei específica, logo, na ausência de previsão legal, deve ser mantida a glosa de créditos fictos calculados sobre operações de aquisição de insumos sem pagamento do imposto.

CRÉDITO BÁSICO. AQUISIÇÃO DE INSUMO ISENTO ORIUNDO DA ZONA FRANCA DE MANAUS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Embora o Supremo Tribunal Federal (STF) tenha reconhecido o regime repercussão geral em relação ao direito de apropriação de crédito do IPI nas aquisições de produtos isentos da Zona Franca de Manaus (ZFM), no âmbito do Recurso Extraordinário (RE) n° 592.891/SP, até a prolação do julgamento desse recurso, no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) deve ser aplicado o entendimento exarado no RE 566.819/RS, em que decidido que, em decorrência do sistema tributário constitucional, o instituído da isenção e da alíquota zero não gera, por si só, direito a crédito do IPI, haja vista que, sabidamente, os integrantes do CARF não tem

competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

CRÉDITO ESCRITURAL. REGISTRO EXTEMPORÂNEO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos escriturais do IPI, extemporaneamente, registrados na escrita fiscal do contribuinte, não é passível de atualização monetária, por falta de previsão legal.

CRÉDITOS ESCRITURAL. REGISTRO EXTEMPORÂNEO. DECADÊNCIA QUINQUENAL. CABIMENTO.

O direito de o contribuinte registrar, extemporaneamente, na sua escrituração fiscal os créditos básicos do IPI extingue-se no prazo de cinco anos, contado da data do fato gerador, conforme estabelecido no art. 1º do Decreto 20.910/1932 e consoante entendimento consolidado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. AUSÊNCIA DE PROVA. MANUTENÇÃO DA GLOSA. POSSIBILIDADE.

Se o contribuinte não apresenta prova hábil e idônea da existência de suposto crédito presumido do IPI registrado na sua escrituração fiscal, deve ser mantida a glosa do valor indevidamente apropriado.

CRÉDITOS BÁSICO DO IPI. OPERAÇÕES DE DEVOLUÇÃO OU RETORNO. NÃO COMPROVADO O DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO FORMAL. APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Se não demonstrado nos autos que o sistema de controle de estoque, substitutivo da escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, não atendia os requisitos estabelecidos na norma regulamentar, e uma vez comprovado, por documentação hábil e idônea, a legitimidade do IPI relativo às operações de devolução ou retorno, os respectivos valores devem ser admitidos como crédito do imposto.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 11/11/2001 a 31/12/2005

NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. INOCORRÊNCIA CERCEAMENTO DIREITO DEFESA. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade, por cerceamento ao direito de defesa, a decisão de primeiro grau em que houve pronunciamento claro e suficiente sobre todas as razões de defesa suscitadas na peça impugnatória e cujas conclusões apresentam-se de forma congruente e devidamente fundamentada.

AUTO DE INFRAÇÃO. DÉBITOS NÃO CONFESSADOS. NÃO COMPROVADA A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. INEFICÁCIA DA AUTUAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Se os débitos lançados não se encontravam com a exigibilidade suspensa nem confessados por meios idôneos, sob pena de responsabilidade funcional, era devido o lançamento dos saldos devedores do IPI apurados pela fiscalização, após a glosa dos créditos indevidamente utilizados pela fiscalizada e a

consequente reconstituição da sua escrita fiscal, acompanhados dos devidos consectários legais.

RECURSO VOLUNTÁRIO. PEDIDO DE PARCELAMENTO. DESISTÊNCIA TÁCITA DO RECURSO. MATÉRIA NÃO CONHECIDA.

O pedido de parcelamento formalizado pelo contribuinte importa a desistência, total ou parcial, do recurso voluntário interposto.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em tomar conhecimento parcial do recurso e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares de nulidade da decisão de primeira instância e de ineficácia da autuação e, no mérito, dar parcial provimento para restabelecer o direito da recorrente aos créditos do IPI glosados referentes às operações de devolução ou retorno dos produtos vendidos, discriminados no Anexo C do Termo de Verificação Fiscal (fls. 819/838).

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Paulo Guilherme Déroulède, Lenisa Rodrigues Prado, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e Walker Araújo.

Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 740/768), em que formalizada a cobrança do crédito tributário, no valor total de R\$ 44.956.110,29, correspondente ao Imposto sobre Produtos Industrializados, acrescido da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e dos juros moratórios, calculados até 31/10/2006.

De acordo com a descrição dos fatos e o termo de verificação fiscal (fls. 771/954), que integram o referido auto de infração, a fiscalização relatou que o estabelecimento industrial da autuada não recolheu o imposto ou recolheu a menor o imposto, por apropriar na escrita fiscal, no período de 11/11/2001 a 31/12/2005, créditos indevidos do IPI, referentes a:

a) insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus (ZFM), adquiridos da empresa Valfilm Amazônia Indústria e Comércio Ltda., com a utilização da alíquota de 15% (código NCM 3919.10.00) para o cálculo dos créditos;

b) insumos tributados com alíquota zero, com a aplicação da alíquota de 15%, correspondente à operação subsequente, para o cálculo dos créditos;

c) devoluções ou retornos de produtos cujas notas fiscais não foram escrituradas no livro de Registro da Produção e do Estoque;

d) insumos isentos ou com alíquota zero, com apuração extemporânea (janeiro de 1993 a março de 2002) e com atualização monetária não especificada, sendo que os valores referentes ao período até fevereiro de 1998 já estavam abrangidos pela prescrição no momento do aproveitamento, ou seja, no 2º decêndio de fevereiro de 2003;

e) valores referentes a compensações da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, escriturados como “outros créditos” no livro Registro de Apuração do IPI;

f) crédito presumido de que trata a Lei 9.363/1996, alocado no 2º decêndio de junho de 2002 e relativo ao ano de 1998, não comprovado pela contribuinte, pois esta apresentara, como estoque inicial de 1998, o valor referente a 31/01/1998, e não a 01/01/1998;

g) diferenças entre o imposto escriturado no livro Registro de Apuração do IPI como saldo devedor e o valor declarado em DCTF para alguns períodos de apuração, incluídas na coluna “Imposto Lançado no PA” no demonstrativo de reconstituição da escrita fiscal.

Ainda foram considerados pela fiscalização, na totalização das glosas, os valores dos créditos alegados pela contribuinte, durante o procedimento fiscal, e admitidos.

A fiscalização apurou ainda que fiscalizada não recolhera a diferença entre os saldos devedores do IPI escriturados no livro Registro de Apuração do IPI e os saldos informados nas respectivas DCTF, no que concerne a alguns decêndios dos anos de 2002 e de 2004, especificados no demonstrativo de fl. 791. Essas diferenças foram computadas pela autoridade fiscal na reconstituição da escrita fiscal (fls. 846/849).

Em sede de impugnação (fls. 858/918), a autuada apresentou as suas razões de defesa, baseada nas seguintes alegações:

a) por estarem pendentes de julgamento as manifestações de inconformidade apresentadas no âmbito dos processos nº 13882.000020/2003-03 e 13882.000124/2003-18, relativos a pedidos de ressarcimento e de compensação, e, por conseqüência, estar suspensa a exigibilidade do crédito tributário correspondente, a fiscalização não poderia ter lavrado o presente auto de infração; no máximo, o lançamento deveria ter sido realizado simplesmente para suspender o transcurso do prazo decadencial, sem a imposição de multa de ofício; por esse motivo, o auto de infração revelava-se ineficaz e devia ser cancelado;

b) todos os materiais ou produtos utilizados no processo produtivo, ligados intrínseca ou extrinsecamente ao bem produzido, consumidos na atividade, ainda que peças de reposição de máquinas (equivocadamente enquadrados como bens do ativo imobilizado pela fiscalização), e onerados pelo imposto, geram direito ao crédito do IPI, de acordo com o sistema da não cumulatividade previsto na Constituição Federal e disciplinado no Código Tributário Nacional, e conforme pronunciamentos doutrinários; portanto, norma infralegal que restringisse o conceito de “crédito básico” era ilegal e inconstitucional;

c) a jurisprudência do STF (RE nº 212.484-2/RS) era pacífica no sentido da aceitação de créditos do IPI, relativos a insumos isentos e de alíquota zero, havendo restrição apenas no caso do ICMS, oriunda da Emenda Constitucional nº 23, de 1983, e mantida pela CF/88;

d) era perfeitamente válido, portanto, o crédito do imposto à alíquota de 15% sobre o valor das operações; o Conselho de Contribuintes também apresentava jurisprudência pacífica nessa linha; a hipótese de alíquota zero se confunde com a de isenção e a ela se aplica toda a argumentação relativa à isenção;

e) as notas fiscais de devolução e de retorno de mercadorias não foram escrituradas no livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, mas teriam sido reconhecidas como tais pela fiscalização; era perfeitamente normal que houvesse devoluções de vendas por motivos de controle de qualidade efetuado pelos clientes, porém as fichas de controle de qualidade não foram aceitas pela fiscalização; foram anexadas, além das respectivas notas fiscais de venda, fichas referentes a todas as entradas por devolução ou retorno, com a comprovação cabal da efetividade dos recebimentos e o direito ao crédito escriturado, ainda mais considerando-se a escrituração no livro Registro de Entradas, conforme inclusive decisões mais específicas do Conselho de Contribuintes, devendo ser levado em conta o teor do RIPI/82, arts. 191 e 192, que deviam prevalecer sobre os arts. 167 e 169, II, “b”;

f) o texto constitucional não estabelece nenhuma restrição ao direito de crédito defluente do princípio da não cumulatividade, não somente para os insumos isentos ou com alíquota zero, como também nas hipóteses de não incidência, não tributação ou imunidade, conforme doutrina, jurisprudência e precedentes administrativos;

g) era perfeitamente legítima a aplicação de correção monetária a créditos não aproveitados na época própria, de acordo com doutrina e jurisprudência, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado;

h) o prazo decadencial para recuperação de indébito tributário seria de dez anos (cinco anos a partir do fato gerador para homologação expressa ou tácita e extinção do crédito tributário - CTN, art. 150, § 4º -, mais cinco anos de prazo decadencial extintivo do direito à restituição do indébito - CTN, art. 168), conforme doutrina e jurisprudência;

i) tendo a impugnante cometido engano quanto ao estoque inicial de 1998, o crédito presumido desse ano foi totalmente glosado, sem análise, sendo que a fiscalização deveria ter intimado a empresa a apresentar os valores corretos; foi elaborada nova planilha (doc. 07) com a correção do erro, sendo o valor que fazia jus de R\$ 62.981,87, ainda maior que o valor glosado de R\$ 58.362,79;

j) quanto ao imposto declarado a menor na DCTF, não havia concordância com o valor relativo ao terceiro decêndio de abril de 2002 que seria de R\$ 59.132,59, conforme o livro de Registro de Apuração do IPI (fl. 735), informado em DCTF e recolhido no prazo de vencimento (doc. 08); no tocante ao período em questão, o Fisco exigiu um débito de R\$ 64.902,16 sem ter compensado o aludido valor declarado e recolhido; além disso, não foram computados diversos recolhimentos confirmados pelos respectivos comprovantes (doc. 08) e relacionados à fl. 907; o cômputo dos pagamentos especificados deve ser feito pelo órgão julgador;

l) as diferenças referentes aos períodos de apuração 1-05/04, 2-05/04 e 2-06/04, nos montantes, respectivamente, de R\$ 65.610,22, R\$ 184.318,43 e R\$ 23.014,54, teriam sido quitadas por meio de Declarações de Compensação processadas no âmbito dos processos de nºs 13882.000285/2004-84, 13882.000284/2004-30 e 13882.000280/2004-51 (doc. 09); posteriormente as referidas compensações foram objeto de desistência em virtude de

adesão ao programa de parcelamento PAEX, sendo indevida a exigência sob pena de duplicidade de cobrança e os valores devem ser excluídos do feito;

m) a multa de ofício de 75% aplicada revelava-se confiscatória, portanto inconstitucional em virtude da violação do princípio do não confisco (CF, art. 150, IV), além dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, consoante doutrina colacionada, sendo imperioso o respectivo afastamento;

n) por derradeiro, a impugnante requereu que o auto de infração fosse declarado insubsistente, por inexistir a prescrição dos créditos, ou então que fosse desconsiderada ou reclassificada para um patamar menor a multa de ofício imposta.

Em 21/3/2007, por meio da Resolução de fls. 1.819/1.823, o julgamento foi convertido em diligência, para que o processo retornasse à unidade da Receita Federal de origem, para adoção das seguintes providências, *in verbis*:

a) no que respeita ao crédito presumido, averiguar a veracidade do valor do estoque inicial do ano de 1998 informado pela impugnante, à luz de documentação hábil e idônea;

b) investigar se realmente foram efetuados os recolhimentos apontados pela contribuinte;

c) pesquisar se os valores indicados pela impugnante foram realmente incluídos no PAEX, antes da lavratura do auto de infração;

d) efetuar novamente a reconstituição da escrita fiscal da empresa com o cômputo das correções confirmadas na diligência, se houver.

Por intermédio do termo de diligência fiscal de fls. 1.861/1.863, a fiscalização prestou os seguintes esclarecimentos:

a) não fora possível aferir a veracidade do valor do estoque inicial do ano de 1998, informado pela contribuinte, pois esta, apesar de intimada, não apresentara os livros de Registro de Inventário dos anos de 1997 a 1999;

b) mediante pesquisa nos sistemas da RFB (fls. 1.828/1.832), constatou que houve os recolhimentos indicados pela impugnante, inclusive o montante de R\$ 59.132,59, relativo ao decêndio de 3-04/2002; todavia, com exceção deste último, todos os valores foram lançados no livro Registro de Apuração do IPI como créditos, a título de “estorno de débitos” ou “outros créditos” (fls. 1.833/1.845); portanto, tais valores não podiam ser abatidos do total lançado no auto de infração;

c) o valor correto referente à 2ª quinzena de 2004 era de R\$ 8.106,32 (fl.1.830), também lançado como crédito na escrita fiscal, em vez de R\$ 8.159,82, valor informado pela impugnante;

d) no que concerne ao decêndio de 3-04/2002, deve remanescer no auto de infração a parcela de R\$ 6.769,57, referentes às glosas do período de apuração; a outra parcela, na verdade de R\$ 59.132,59, efetivamente recolhida pela contribuinte (fl. 1.829), apesar de não informada em DCTF, foi expurgada no demonstrativo de reconstituição da escrita fiscal corrigido (fls. 1.857/1.859);

e) conforme documentos de fls. 1.848/1.855, as supostas compensações dos processos nº 13882.000280/2004-51, 13882.000284/2004-30 e 13882.000285/2004-84 não foram declaradas, já que a Declaração de Compensação (DComp) não foram enviada eletronicamente, nos moldes do que preceitua a IN SRF nº 414, de 30 de março de 2004; não estando declaradas as compensações, não havia, pois, se falar em desistência dos processos; as diferenças, não informadas em DCTF, relativas aos períodos de apuração de 1-05/2004, 2-05/2004 e 2-06/2004, respectivamente nos montantes de R\$ 65.610,22, R\$ 184.318,43 e R\$ 23.104,54, não foram incluídas no PAEX.

Em 30/8/2007, a atuada foi cientificada do referido termo de diligência fiscal. Em 14/9/2007, por meio da petição de fls. 1870/1875, em que, sucintamente, alegou que:

a) era de se estranhar que, para verificar o estoque inicial de 1.998, a fiscalização tivesse solicitado os Livros de Registro de Inventário dos anos-calendário de 1.997, 1.998 e 1.999, pois, bastava o de 1.997. Todavia, estava apresentando as páginas referentes ao mês de dezembro de cada período, acompanhadas dos termos de início e de encerramento dos respectivos livros;

b) a fiscalização constatara que os pagamentos apontados pela impugnante realmente foram efetuados, não obstante a impugnante concordasse com o resultado da diligência, que admitiu a exclusão do lançamento do valor de R\$ 59.132,59, devidamente recolhido;

c) as Dcomp, concernentes aos processos nº 13882.000280/2004-51, 13882.000284/2004-30 e 13882.000285/2004-84, foram corretamente apresentadas em formulário e retificadas, conforme previa a legislação, sendo que os Pedidos de Desistência, inerentes aos processos protocolizados em tempo hábil, para inclusão dos débitos no PAEX, confirmados pela transmissão da Declaração PAEX, comprovavam que os valores indicados foram realmente incluídos no PAEX, antes da lavratura do auto de infração, porém, a Declaração PAEX foi transmitida após a lavratura do auto de infração, porque fora disponibilizada somente em 3 de janeiro de 2007, por força da Portaria Conjunta PGFN/SRF 1/2007; e

d) na nova reconstituição da escrita fiscal, cabia a correção para excluir também os valores dos débitos acima referidos, porquanto foram realmente incluídos no PAEX.

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 1908/1934), em que, por unanimidade de votos, o lançamento foi considerado procedente em parte e exonerado o crédito tributário no montante de R\$ 59.132,59 de imposto e R\$ 44.349,44 de multa de ofício, além dos juros de mora correspondentes, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 11/11/2001 a 31/12/2005

DIREITO AO CRÉDITO. ADMISSIBILIDADE. GLOSA.

Glosam-se os créditos relativos a insumos não onerados pelo imposto ou não admitidos pela legislação tributária, insuscetíveis de escrituração, apuração e aproveitamento mediante pedido de ressarcimento ao fim do trimestre-calendário ou extemporaneamente.

CRÉDITOS INDEVIDOS. DEVOLUÇÕES DE PRODUTOS VENDIDOS. GLOSA.

A falta de escrituração de devoluções de produtos vendidos no livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, ou sistema equivalente, autoriza a glosa dos créditos correspondentes, com a cobrança do imposto devido, além dos consectários legais.

IMPOSTO LANÇADO, NÃO DECLARADO E NÃO RECOLHIDO.

Cobra-se o imposto lançado nas notas fiscais de saída, não declarado e não recolhido, com os acréscimos legais.

MULTA DE OFÍCIO.

Verificada a falta ou insuficiência de lançamento do imposto nas saídas do produto do estabelecimento industrial, aplica-se a penalidade pecuniária cominada.

REVISÃO DO LANÇAMENTO. ERRO MATERIAL.

A existência de erro material na elaboração da peça acusativa autoriza a retificação dos valores nela encartados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 11/11/2001 a 31/12/2005

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa nos moldes da legislação que a instituiu, sendo a hipótese de prestação pecuniária compulsória inadimplida.

CRÉDITOS ESCRITURAIS EXTEMPORÂNEOS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA PELA VARIAÇÃO DA TAXA SELIC. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

É incabível, por ausência de base legal, a atualização monetária de créditos escriturais extemporâneos do imposto pela aplicação sobre os montantes da taxa Selic.

DÍVIDA PASSIVA DA UNIÃO. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial quinquenal é aplicável aos pleitos administrativos referentes a créditos do imposto, conforme a legislação tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 11/11/2001 a 31/12/2005

INCONSTITUCIONALIDADE.

Documento assinado digitalmente em 23/03/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 13/03/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 22/03/2016 por RICARDO PAULO ROS A

Autenticado digitalmente em 13/03/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 22/03/2016 por RICARDO PAULO ROS A

Impresso em 23/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A autoridade administrativa é incompetente para se manifestar acerca de suscitada inconstitucionalidade de atos normativos regularmente editados.

PRECLUSÃO TEMPORAL. DILIGÊNCIA. MANIFESTAÇÃO.

Havendo prazo estipulado para manifestação processual após a realização de diligência, em virtude da preclusão temporal deixa-se de tomar conhecimento de pronunciamento ofertado intempestivamente.

RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

É ônus processual da beneficiária de incentivo fiscal, passível de escrituração na escrita fiscal como crédito, fazer a prova dos fatos constitutivos de seu direito.

Lançamento Procedente em Parte

A intimação da contribuinte foi realizada por edital, uma vez que a tentativa por carta restou frustrada. Diante da ausência de recurso voluntário, os débitos foram enviados à PFN e inscritos em Dívida Ativa da União.

Entretanto, por meio do despacho de fl. 2.179, ao constatar que autuada havia informado à RFB novo endereço, a PFN devolveu os autos a unidade da Receita Federal de origem, para que fosse realizada a ciência da autuada no novo endereço por ela informado.

Em 2/4/2009 (fl. 2219), a autuada foi cientificada da decisão de primeira instância. Em 29/4/2009, apresentou o recurso voluntário de fls. 2226/2271, em que reafirmou parte das alegações apresentadas na peça impugnatória.

Em aditamento, em preliminar, alegou que, ao deixar de apreciar as provas trazidas aos autos previamente à prolação da decisão, o órgão julgador de primeiro grau cerceara o seu direito de defesa e atentara contra o juízo de legalidade do ato administrativo praticado, razão pela qual a decisão prolatada não merecia respaldo e acolhida, por evidente desobediência aos ditames legais.

Enfim, depois de sucessivos sorteios, seguidos de devoluções dos autos à Secretaria, na Sessão de 13 de novembro de 2014, os presentes autos foram redistribuídos a este Relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade e trata de matéria da competência deste Colegiado, portanto, dele toma-se conhecimento.

No presente recurso, as razões de defesa suscitadas pela recorrente envolvem questões preliminares e de mérito. Em sede de preliminar, a recorrente alegou nulidade da decisão de primeiro grau e ineficácia do auto de infração. No mérito, alegou improcedência da autuação e aplicação indevida da multa de ofício.

Da Preliminar de Nulidade da Decisão de Recorrida.

A recorrente alegou nulidade da decisão de primeiro grau por cerceamento do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto 70.235/1972) e atentado contra o juízo de legalidade do ato administrativo, sob o argumento de que o Colegiado julgador *a quo* não havia apreciado provas trazidas aos autos previamente à prolação da vergastada decisão, especificamente, os livros de Registro de Inventário dos anos de 1997 a 1999, exigidos pela fiscalização, no intuito de confirmar o valor do Estoque Inicial do ano de 1998, dado necessário para a apuração do crédito presumido de IPI no ano de 1998.

Segundo a recorrente, o Colegiado apegara-se a exagerado formalismo ao invocar a proteção contra injustificáveis protelações do processo, em razão do simples atraso em quatro dias na apresentação de documentos.

Sem razão a recorrente. A uma, porque não é verdade que o motivo apresentado no voto condutor do julgado, para não apreciar as folhas dos Livros de Registro de Inventário dos anos-calendário de 1.997, 1.998 e 1.999, referentes ao mês de dezembro de cada período, acompanhadas dos termos de início e de encerramento dos respectivos livros, fora a perda do prazo para se manifestar sobre o relatório da diligência. Esse motivo foi suscitada para justificar apenas o não conhecimento do teor da manifestação de fls. 1870/1875.

A duas, porque o verdadeiro motivo para não tomar conhecimento das folhas dos citados livros, conforme expressamente consignado no citado voto, foi a apresentação dos referidos documentos em momento inoportuno, com o nítido propósito de “ocultação dos fatos em determinada fase processual”.

E no entendimento deste Relator, a Turma de Julgamento de primeiro grau decidiu com acerto, pois, conforme explicitado no item 3.4 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 790/791), o motivo da glosa do valor do crédito presumido relativo ao ano de 1.998, no valor de R\$ 58.362,79, alocado no segundo decêndio de junho de 2.002, foi a falta de comprovação do valor do estoque inicial do referido ano (ou final do ano de 1997), uma vez que a recorrente apresentou o valor do estoque do dia 31/1/1998 e não do dia 1/1/1998 ou 31/12/1997.

Assim, a saber do motivo da glosa, ao invés de a recorrente apresentar, juntamente com a peça impugnatória, as cópias do livro Registro de Inventário do ano de 1997 ou do mês de dezembro 1997, conforme exige o art. 15 do Decreto 70.235/1972, a recorrente limitou-se em (i) alegar que havia cometido engano quanto à informação do valor do estoque inicial do ano de 1998 e (ii) a apresentar uma planilha com novos valores alegados corretos, porém sem que fosse apresentado qualquer documento fiscal idôneo que comprovasse o alegado.

Outra alegação apresentada na peça impugnatória, foi que a fiscalização não havia intimado a apresentar os valores corretos. Porém, essa alegação deixou de ter qualquer relevância, ante o fato de que, por ocasião da diligência fiscal, a recorrente foi expressamente intimada, conforme Termo de Intimação de fl. 1826, a apresentar os Livros de Registro de Inventário, relativos aos anos-calendário 1.997, 1.998 e 1.999.

Porém, em vez de atender a solicitação da fiscalização, inexplicavelmente, a recorrente alegou que, para fim de comprovação do valor do estoque inicial do ano de 1.998, a fiscalização havia solicitado os livros de Registro de Inventário dos anos-calendário de 1.997, 1.998 e 1.999, quando era necessário, apenas o livro do ano de 1997.

No entanto, de forma contraditória, em anexo a petição extemporânea de fls. 1870/1875, por meio da qual se manifestou sobre o relatório de diligência, apresentou as cópias das folhas do mês de dezembro dos referidos livros, acompanhadas das cópias dos termos de início e de encerramento dos respectivos livros (fls. 1879/1890).

Ora, se a recorrente tinha os referidos livros e, apesar da obrigatoriedade, não os apresentou com a peça impugnatória, por si só esse fato já era suficiente para configuração da preclusão temporal, estabelecida no art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/1972. Entretanto, em respeito ao princípio da verdade material, a Turma de Julgamento de primeiro grau converteu o julgamento e determinou que a recorrente fosse intimada a apresentar a documentação hábil e idônea a comprovar o alegado estoque inicial do ano de 1998.

No entanto, em vez de apresentar a referida documentação à fiscalização, que detinha todas as condições técnicas e materiais de analisar os referidos documentos, inclusive se houvesse qualquer dúvida a respeito, solicitar esclarecimentos adicionais, inexplicavelmente, a recorrente optou pela estratégia da omissão e, de forma intencional e deliberada, impediu que a fiscalização analisasse e comprovasse a adequação e a idoneidade das folhas dos citados livros, colacionadas aos autos pela recorrente.

Para combater esse tipo de comportamento, no âmbito do processo administrativo fiscal federal, por meio do citado art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/1972, foi introduzido o instituto da preclusão do direito de apresentação de prova após a fase impugnatória, exceto se (i) demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, (ii) refira-se a fato ou direito superveniente e (iii) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, situações que não se vislumbra no caso em tela.

Além disso, como se trata de glosa de crédito presumido do IPI, benefício fiscal pleiteado pela recorrente, cabia a ela comprovar a existência desse direito, conforme exige o art. 333, I, do Código de Processo Civil (CPC), instituído pela Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, na época vigente e que se aplica subsidiariamente na esfera do processo administrativo fiscal.

Por essas razões, não só se afasta a alegação de nulidade suscitada pela recorrente, como também se deixa de conhecer dos referidos documentos, porque devidamente configurada a preclusão determinada pelo referido preceito legal.

Da Preliminar de Ineficácia do Auto de Infração.

A recorrente alegou que o vergastado auto de infração era ineficaz, porque, no momento da sua lavratura, o crédito tributário lançado encontrava-se com sua exigibilidade suspensa, pois os créditos glosados, que deram origem aos saldos devedores apurados na reconstituição da escrita fiscal, foram objeto de pedidos de ressarcimento indeferidos e compensações não homologadas, por meio dos processos nº 13882.000020/2003-03 e 13882.000124/2003-18, que estavam pendentes de julgamento. Segundo a recorrente, o lançamento deveria ter sido realizado apenas para suspender o transcurso do prazo decadencial, sem a imposição de multa de ofício.

Não procede a alegação da recorrente, porque os débitos apurados pela fiscalização não estavam com sua exigibilidade suspensa, pois não se encontrava em nenhuma das situações de suspensão de exigibilidade, taxativamente estabelecidas no art. 151 do CTN.

No caso, ao contrário do alegado, sob pena de responsabilidade funcional, por força do disposto no art. 142 do CTN, a fiscalização tinha o poder-dever de proceder autuação em questão, inclusive, com a imposição da multa ofício, prevista no art. 44, I, do Lei 9.430/1996.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário, alegada pela recorrente, prevista no art. 74, § 11, da Lei 9.430/1996, com redação dada pela Lei 10.833/2003, aplica-se somente ao débito objeto da compensação, matéria estranha a presente autuação, que trata da cobrança dos saldos devedores do IPI apurados pela fiscalização, após a glosa dos créditos utilizados pela fiscalizada e a consequente reconstituição da sua escrita fiscal.

Portanto, agiu com acerto a fiscalização ao proceder ao autuação em apreço, acompanhada da exigência da multa de ofício, que tem expressa previsão legal no art. 80, I, da Lei 4.502/1964, combinado com o disposto no art. 45 da Lei 9.430/1996.

A título de esclarecimento, em consulta ao e.Processo, verificou-se que o processo nº 13882.000020/2003-03 foi julgado pela 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, por meio o acórdão nº 203-13.304, de 5 de setembro de 2008, em que negado provimento ao recurso voluntário, o qual foi objeto de recurso especial, cuja admissibilidade encontra-se pendente de apreciação. Enquanto o processo nº 13882.000124/2003-18 foi julgado pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho, por meio do acórdão 2201-00.318, de 4 de junho de 2009, em que negado provimento ao recurso voluntário, o qual foi objeto de recurso especial, porém, com o pedido de desistência total do referido recurso especial, em face da adesão ao parcelamento instituído pela Lei 11.941/2009, este processo encontra-se com a fase julgamento finda na seara administrativa.

Da Análise das Questões de Mérito.

No mérito, o cerne da presente controvérsia cinge-se (i) a glosa de créditos do IPI, por falta de previsão legal, referentes a insumos isentos ou sujeito à alíquota zero, (ii) correção monetária e decadência de créditos escriturais, (iii) glosa de créditos relativos a devolução ou retorno de produtos, por falta de cumprimento de requisito formal, (iv) glosa de crédito presumido do IPI do ano de 1998, por falta de comprovação do valor crédito informado, e (v) cobrança de débitos confessados no âmbito do PAEX, após a lavratura do auto de infração.

Antes de adentrar no mérito das questões específicas suscitadas pela recorrente, cabe fazer uma breve digressão sobre o princípio da não cumulatividade do IPI e, em consequência, o direito de apropriação do crédito do imposto, referente à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na produção de produtos industrializados saídos do estabelecimento com a cobrança do citado imposto.

O referido princípio, que tem assento constitucional, encontra-se inscrito no art. 153, § 3º, II da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), que tem o seguinte teor, *in verbis*:

Art. 153 - Compete à União, instituir impostos sobre:

(...)

~~§ 3º O imposto previsto no inciso IV:~~

[...]

II- será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

[...] (grifos não originais)

A não ser que a palavra cobrada seja lida como não cobrada, a conclusão inexorável que se extrai da simples leitura do referido preceito constitucional é que se não houve cobrança do imposto nas operações anteriores, em razão da não incidência, isenção ou tributação à alíquota zero dos insumos, certamente, não há direito ao crédito do imposto ou crédito básico. Em outras palavras, somente entra na equação da compensação (dedução) ou da apuração do saldo imposto, o débito do imposto devido na operação de saída dos produtos industrializados com o crédito do imposto pago na aquisição dos insumos aplicados na industrialização dos produtos saídos do estabelecimento. Assim, se o crédito a ser deduzido do débito é somente o imposto cobrado na operação de entrada, logo, se nada foi cobrado na operação anterior, não haverá crédito algum a ser deduzido.

Essa é a essência do princípio da não cumulatividade do IPI, que adotou a técnica do “imposto sobre imposto”, que se efetiva mediante a dedução do montante do imposto devido nas operações de saída com o montante do imposto cobrado nas operações de entrada. Portanto, somente as operações com insumos tributados geram créditos passíveis de dedução dos débitos do imposto.

No mesmo sentido, no voto proferido no julgamento do RE nº 353.657/PR, o Ministro Marco Aurélio assim se manifestou sobre o teor do princípio em comento:

A equação segundo a qual a não-tributação e a alíquota zero viabilizam creditamento pela alíquota da operação final conflita com a letra do inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, que versa sobre a compensação do “montante cobrado nas anteriores”, diga-se, nas operações anteriores. Não tendo sido cobrado nada, absolutamente nada, nada há a ser compensado, mesmo porque inexistente alíquota que, incidindo, por exemplo, sobre o valor do insumo, revelaria a quantia a ser considerada. Tomar de empréstimo a alíquota final relativa a operação diversa implica ato de criação normativa para o qual Judiciário não conta com a indispensável competência.¹

No mesmo sentido, na condição de lei materialmente complementar, ao dispor sobre o princípio em comento, o CTN determina, no seu art. 49, que a lei ordinária disporá sobre a forma de apuração do saldo do imposto, em determinado período, porém, condiciona que do valor do imposto devido nas operações de saída do estabelecimento somente poderá ser deduzido o imposto pago na aquisição dos insumos nele entrados. Eis teor do citado preceito legal, *ipsis litteris*:

Art. 49 - O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes. (grifos não originais)

E em consonância com o citado preceito legal, o *caput* do art. 25 da Lei 4.502/1964, dispõe sobre a forma de apuração do saldo do imposto, com os seguintes dizeres, *in verbis*:

*Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, **obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer.** (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)*

[...] (grifos não originais)

Em consonância com essa diretriz legal, os sucessivos regulamentos do IPI apenas detalharam o regime de apuração do imposto. No período da autuação, o assunto encontrava-se disciplinado, com o mesmo teor, nos arts. 146 e 147, I, do Decreto 2.637/1998 (RIPI/1998) e nos arts. 163 e 164, I do Decreto 4.544/2002 (RIPI/2002), que seguem transcritos:

Art. 163. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a MP, PI e ME , adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

[...]. (grifos não originais)

Na vigência do art. 82, I, do Decreto 87.981/1982 (RIPI/82), a Administração tributária emitiu pareceres, em que manifestou o entendimento de que, não propiciavam direito ao crédito do IPI, as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, adquiridos sem pagamento do IPI, em razão de imunidade, isenção, não incidência ou alíquota zero, conforme se infere dos fragmentos a seguir transcritos:

Parecer CST nº 410, de 8 de maio de 1991:

As matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, adquiridos sem pagamento de IPI, em razão de imunidade, isenção ou não-incidência, não propiciam direito ao crédito desse imposto, a não ser em casos excepcionais previstos em lei.

Parecer CST nº 515, de 10 de junho de 1994:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/03/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 13

/03/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 22/03/2016 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 23/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ressalvados os casos específicos previstos em lei, não pode o contribuinte aproveitar o crédito do IPI correspondente a parcela que deixa de ser destacada na nota fiscal de aquisição de insumos em razão de isenção, não-incidência ou alíquota zero.

Como expressamente ressalvados nos citados pareceres, somente em casos excepcionais previstos em lei, sob a forma de benefício fiscal ou crédito presumido, os insumos não tributados podem propiciar aproveitamento de crédito do IPI. Aliás, essa é uma exigência determinada no art. 150, § 6º, da CF/1988.

Entretanto, apesar de o direito posto, desde a CF/1988, passando pelo CTN, a lei ordinária e os citados regulamentos do IPI, até os pareceres editados pela Administração tributária, não permitirem o crédito básico do IPI sobre insumos não sujeitos ao pagamento do imposto, parte relevante da doutrina e da jurisprudência entendem que tais insumos propiciam crédito do imposto.

No âmbito da jurisprudência, dentre os julgados que adotou esse entendimento, o que teve maior repercussão no meio jurídico, certamente, o RE 212484/RS, da lavra do pleno do STF, que admitiu o direito de o contribuinte creditar-se do IPI sobre insumos isentos, conforme se infere do enunciado da ementa que segue transcrito:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA.

Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

Recurso não conhecido. (RE 212484, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 05/03/1998, DJ 27111998 PP00022 EMENT VOL0193304 PP00725 RTJ VOL0016702 PP00698)

Em seguida, por meio do RE 350.446/PR, o mesmo entendimento também estendido às operação de aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero, nos termos do enunciado da ementa a seguir reproduzido:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.

Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade.

A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido. (RE 350446, Relator(a): Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em

18/12/2002, DJ 06062003 PP00032 EMENT VOL0211304 PP00680)

Posteriormente, esse entendimento foi revertido pela jurisprudência do STF, que passou a entender, contrariamente, que não havia direito de crédito em relação às aquisições de insumos sujeitas à alíquota zero, isentas e não tributadas, conforme enunciados das ementas dos RREE n°s 353.657/PR, 370.682/SC, 370.682 ED e 566819/RS, que seguem transcritos:

IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero. IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - CREDITAMENTO - INEXISTÊNCIA DO DIREITO - EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica. (RE 353657, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 25/06/2007, DJe-041 DIVULG 06-03-2008 PUBLIC 07-03-2008 EMENT VOL-02310-03 PP-00502 RTJ VOL-00205-02 PP-00807)

EMENTA: Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. 3. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 4. Recurso extraordinário provido. (RE 370682, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 25/06/2007, DJe165 DIVULG 18122007 PUBLIC 19122007 DJ 19122007 PP00024 EMENT VOL0230403 PP00392)

Embargos de declaração em recurso extraordinário. 2. Não há direito a crédito presumido de IPI em relação a insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis. 3. Ausência de contradição, obscuridade ou omissão da decisão recorrida. 4. Tese que objetiva a concessão de efeitos infringentes para simples rediscussão da matéria. Inviabilidade. Precedentes. 5. Embargos de declaração rejeitados. (RE 370682 ED, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 06/10/2010, DJe220 DIVULG 16112010 PUBLIC 17112010 EMENT VOL0243201 PP00015)

IPI – CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior. IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO. Em decorrência do sistema tributário constitucional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito. IPI – CRÉDITO – DIFERENÇA – INSUMO – ALÍQUOTA. A prática de alíquota menor – para alguns, passível de ser rotulada como isenção parcial – não gera o direito a diferença de crédito, considerada a do produto final. (RE 566819, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2010, DJe-041 DIVULG 09-09-2010 PUBLIC 09-09-2010 EMENT VOL-02310-03 PP-00502 RTJ VOL-00205-02 PP-00807)

DJe027 DIVULG 09022011 PUBLIC 10022011 EMENT
VOL0246102 PP00445)

No que tange ao direito de crédito do IPI em razão da aplicação do princípio da não cumulatividade, a única questão que se encontra pendente de julgamento no STF, inclusive submetida ao regime de repercussão geral, diz respeito ao direito de crédito do IPI nas aquisições de insumos isentos do IPI de estabelecimentos localizados na ZFM. O acórdão que reconheceu a existência da repercussão geral da questão foi prolatado no julgamento do RE 592.891/SP, conforme se lê no enunciado da ementa que segue transcrito:

*TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS IPI. NÃO-CUMULATIVIDADE.
DIREITO AO CREDITAMENTO NA ENTRADA DE INSUMOS
PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS.
EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. (RE 592891 RG,
Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, julgado em 21/10/2010,
DJe226 DIVULG 24112010 PUBLIC 25112010 EMENT
VOL0243802 PP00339)*

No âmbito da jurisprudência deste Conselho, consolidou-se o entendimento de que as aquisições de insumos submetidos à alíquota zero não geram direito a crédito do imposto, consoante estabelecido no enunciado do verbete da súmula CARF nº 18, a seguir transcrito:

Súmula CARF nº 18: A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.

Com base nesse panorama geral, passa-se analisar os pontos específicos da controvérsia.

Do direito ao crédito nas aquisições de insumos isentos oriundos da ZFM

Segundo a fiscalização, ao analisar os Livros de Registro de Entradas dos anos-calendário 2.004 e 2.005, bem como as Notas Fiscais de entrada dos produtos adquiridos de Valfilm Amazônia do mesmo período, constatou que a recorrente, a partir da primeira quinzena de janeiro de 2.004, passara a se creditar dos valores do IPI, calculado com base na alíquota de 15%, como se destacado estivessem nas referidas Notas Fiscais de entrada. Para a fiscalização, se o insumo era isento, nos termos do art. 9º do Decreto-lei 288/1.967, o IPI não integrava o preço da mercadoria, logo, a fiscalizada não assumira o ônus de pagar o imposto. Por conseguinte, se não havia previsão de crédito presumido ou ficto para o imposto não pago nas referidas operações, a apropriação, como crédito, dos referidos valores do IPI era indevida. Com base nessas razões, a fiscalização glosou o valor integral dos referidos créditos.

Por sua vez, a recorrente alegou que, amparada na CF/1988, bem como na doutrina e jurisprudência, agira corretamente ao creditar-se do imposto sobre as aquisições de produtos industrializados isentos do IPI oriundos da ZFM. Segundo a recorrente a isenção para produtos industrializados na ZFM tinha como objetivo o desenvolvimento da região, logo, para que o citado benefício não fosse inócuo, o crédito do imposto dispensado devia ser admitido, sob pena de transformar a isenção em simples diferimento do imposto, o que anularia a isenção concedida, com infração ao princípio da não cumulatividade do IPI estatuído

Conforme já ressaltado, o direito de apropriação de créditos do IPI, calculado sobre as aquisições de produtos isentos oriundos da ZFM, trata-se de questão submetida ao regime de repercussão geral no RE 592.891/SP, ainda pendente de julgamento no STF.

Segundo o voto que serviu de fundamento ao referido julgado, o que está em discussão no referido RE é se a previsão constitucional de incentivos regionais, inscrita no art. 43, § 2º, III, da CF/1988, não justifica a exceção ao regime da não cumulatividade do IPI, estabelecido no art. 153, § 3º, II, da CF/1988, que contrariava o entendimento da Corte, no sentido de que não daria direito ao creditamento de IPI que não tenha sido suportado na entrada.

Assim, por envolver apreciação de matéria de natureza eminentemente constitucional, sabidamente, falta competência a este Colegiado de julgamento, mediante sopesamento dos referidos dispositivos constitucionais, manifestar a prevalência quanto a aplicação de um deles e, ao mesmo tempo, afastar a aplicação da consolidada jurisprudência do STF no sentido de que o princípio da não cumulatividade do IPI não propicia o direito de crédito sobre as aquisições de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, especialmente, tendo em conta, como se sabe, que este Conselho não tem competência para analisar a constitucionalidade dos preceitos legais, que expressamente não permite o direito de apropriação de créditos do IPI sobre a aquisição de insumos não onerados por este imposto, conforme determina a Súmula CARF nº 2², de aplicação obrigatória pelos integrantes deste Conselho.

Da mesma forma, tem trilhado as decisões recentes deste Conselho. A título de exemplo, reproduz-se a seguir o enunciado das ementas do acórdão nº 3403-003.242, em que o Colegiado, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário do contribuinte e manteve a glosa integral dos créditos do IPI apropriados sobre as entradas de produtos isentos adquiridos de estabelecimentos localizados na ZFM:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

IPI. DIREITO DE CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA PRIMA ISENTA. ZONA FRANCA DE MANAUS. IMPOSSIBILIDADE.

O Supremo Tribunal Federal já entendeu, no passado, pelo direito de crédito de IPI nas aquisições de matérias-primas isentas (RE 212.484), o que chegou a ser estendido às aquisições sujeitas à alíquota zero (RE 350.446), mas este entendimento foi posteriormente alterado, passando a mesma Corte a entender que não há direito de crédito em relação às aquisições não tributadas e sujeitas à alíquota zero (RE 370.682), depois estendendo o mesmo entendimento em relação às aquisições isentas (RE 566.819), de maneira que a jurisprudência atual é no sentido de que nenhuma das aquisições desoneradas dão direito ao crédito do imposto.

² Súmula CARF nº 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

Nada obstante o Supremo Tribunal Federal tenha reconhecido existir a Repercussão Geral especificamente em relação à aquisição de produtos isentos da Zona Franca de Manaus ZFM (Tema 322; RE 592.891), isto não equivale ao reconhecimento do direito de crédito, além de que, não pode este Tribunal Administrativo analisar a constitucionalidade das leis (Súmula CARF nº 1).

Conjuntura dos fatos que autoriza a aplicação ao presente caso do entendimento do STF no RE 566.819, visto não haver decisão em contrário no RE 592.891. Precedente (Acórdão 3403003.050, Rel. Cons. Luiz Rogério Sawaya Batista, j. 22/07/2014).

Recurso negado.

Dessa forma, em consonância com a firme jurisprudência do STF, por falta de previsão legal, deve ser mantida a glosa integral dos créditos apropriados pela recorrente em relação às aquisições de produtos isentos de estabelecimento localizado na ZFM.

Do direito ao crédito nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero.

Segundo a fiscalização, ao analisar os Livros de Registro de Entradas dos anos-calendário 2.004 e 2.005, bem como as Notas Fiscais de entrada dos produtos tributados à alíquota zero e, portanto, sem destaque do IPI, verificou que a recorrente se apropriada do crédito do imposto, calculado com base na alíquota de 15%, como se destacado estivessem nas referidas Notas Fiscais de entrada. Para a fiscalização, como não havia previsão legal para o suposto crédito presumido do IPI, procedera a glosa do valor integral dos referidos créditos.

Em relação a esse ponto, a recorrente alegou que não tendo a Carta Magna distinguido as diversas espécies de desonerações tributárias (isenção, não incidência e alíquota zero), que recaem sobre os bens e produtos destinados à industrialização, a sua aquisição, indistintamente, gerava direito a crédito presumido, mormente nas hipóteses de isenção e alíquota zero, conforme sacramentado na jurisprudência do STF.

A jurisprudência do STF a que fez referência a recorrente, atualmente, encontra-se não só superada, mas, diversamente do entendimento anterior, de forma expressa, consolidou o entendimento de que é incabível o direito de crédito do IPI na aquisição de insumo submetido à alíquota zero do imposto.

Além disso, no âmbito da jurisprudência deste Conselho, a matéria foi objeto da Súmula CARF nº 18, em que consolidado o entendimento de que a “aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.” E esse entendimento, por força do disposto no art. 45, VI, do Regimento Interno deste Conselho (RICARF), aprovado Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, é de adoção obrigatória por todos membros deste Conselho.

Com base nessas considerações, mantém-se a glosa integral dos referidos créditos, conforme procedida pela fiscalização.

Do direito ao crédito nas aquisições de insumos isentos e sujeitos à alíquota zero.

Segundo a fiscalização, ao analisar os livros de Registro e Apuração do IPI, verificou que a recorrente lançara, no segundo decêndio de fevereiro de 2.003, a título de “Outros Créditos”, sob a rubrica “IPI Isento/Alíquota Zero conf. Planilha de Ressarcimento”, o valor de R\$ 9.544.203,50. Intimada a comprovar, com documentos adequados, a legitimidade desse crédito, a recorrente limitou-se (i) a informar que ele era proveniente da aquisição de insumos isentos ou tributados à alíquota zero e (ii) a apresentar uma mera listagem contendo a discriminação dos supostos insumos adquiridos. Ao analisar a referida listagem, apurou a fiscalização que tais créditos eram datados de janeiro de 1.993 até março de 2.002, corrigidos monetariamente, sem indicação, entretanto, de qual o indexador utilizado. Neste caso, para a fiscalização, além da falta de previsão legal, dois outros aspectos concorreram para justificar a ilegitimidade do valor do crédito apropriado, a saber: a) a ocorrência da prescrição (decadência) de todos os valores calculados sobre os insumos adquiridos até o primeiro decêndio de fevereiro de 1.998; e b) não havia previsão legal para a correção monetária de créditos do IPI lançados extemporaneamente.

Em relação à falta de previsão legal do direito de crédito sobre aquisição de insumo isento ou tributado à alíquota zero, com outros termos, a recorrente apresentou as mesmas razões de defesa já analisadas nos tópicos anterior. Logo, com base nos mesmos fundamentos anteriormente aduzidos, todas elas são aqui refutadas e não admitidas.

No que tange a atualização monetária dos créditos escriturais do IPI, a recorrente alegou que a não correção do crédito significava enriquecimento sem causa do Estado, o que era vedado constitucionalmente.

A alegação da recorrente, que foi fundamentada, exclusivamente, em entendimento jurisprudencial e doutrinário, além de não ter amparo legal, porque, conflita com a firme jurisprudência do STF e do STJ, explicitada, a título ilustrativo, nos enunciados das ementas dos seguintes julgados:

EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE IPI. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. ÓBICE CRIADO PELA FAZENDA PÚBLICA. INCIDÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA. AUSENTE O ÓBICE, INDEVIDA A CORREÇÃO. PRECEDENTES. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 10.8.2010.

É devida a correção monetária dos créditos escriturais do IPI apenas quando seu aproveitamento se dá tardiamente em razão de óbice indevidamente criado pelo Fisco. Inexistente a oposição da Fazenda Pública, indevida a correção. Precedentes. As razões do agravo regimental não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada, a inviabilizar o trânsito do recurso extraordinário. Agravo regimental conhecido e não provido. (RE 649200 AgR, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 05/08/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-162 DIVULG 21-08-2014 PUBLIC 22-08-2014) - grifos não originais.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. IPI. CREDITAMENTO. OPOSIÇÃO DO FISCO. INCIDÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA. DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO.

PEDIDO ADMINISTRATIVO DE RESTITUIÇÃO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRAZO PARA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. LEI 11.457/2007. NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. HONORÁRIOS. SÚMULA 7/STJ.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.

2. **O aproveitamento dos créditos escriturais do IPI não pode ser feito mediante incidência de correção monetária, diante da inexistência de previsão legal.**

3. O STJ, contudo, ao interpretar a legislação federal, consignou ser inaplicável a orientação supracitada quando houver oposição ao reconhecimento do direito por parte da autoridade fiscal. Nessa situação, haverá justa causa para o fim de atualização da expressão monetária.

4. Orientação reafirmada no julgamento do REsp 1.035.847/RS, sujeito ao rito dos recursos repetitivos.

5. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.138.206/RS, de relatoria do Min. Luiz Fux, julgado em 9.8.2010, sob o rito dos recursos repetitivos nos termos do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ, assentou que, "tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/2007)".

6. O STJ pacificou o entendimento de que o quantum da verba honorária, em razão da sucumbência processual, está sujeito a critérios de valoração previstos na lei processual, e sua arbitragem é ato próprio dos juízos das instâncias ordinárias, às quais competem a cognição e a consideração das situações de natureza fática.

7. Agravo Regimental parcialmente provido para que seja aplicado o prazo disposto no art. 24 da Lei 11.457/2007. (AgRg no REsp 1343550/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/04/2013, DJe 10/05/2013) - grifos não originais.

Além disso, o tema da correção monetária dos créditos escriturais de IPI é matéria sumulada no âmbito do STJ, por meio da Súmula 411/STJ, que tem o seguinte teor: "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco". E já foi objeto de julgamento pela sistemática para recursos repetitivos, prevista no artigo 543-C do CPC, no REsp nº 1.035.847/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 24/6/2009.

Dessa forma, diferentemente do alegado pela recorrente, o entendimento consolidado no âmbito da jurisprudência do STF e do STJ, é no sentido de admitir a atualização monetária do crédito escritural do IPI somente se configurado oposição

injustificada ao direito de crédito do contribuinte por parte da autoridade fiscal, situação que não se vislumbra no caso em questão, haja vista que foi a própria recorrente que deu ensejo a escrituração extemporânea do mencionado crédito.

Por essas razões, fica demonstrado que, no caso em tela, ainda que admitido o crédito em questão, o que se admite apenas por amor ao debate, os respectivos valores não são passíveis de atualização monetária, por falta de previsão legal.

Em relação a decadência, a recorrente alegou que o prazo decadencial para reaver os créditos de IPI era de cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, somados de mais cinco anos, contados da homologação tácita do lançamento, ou seja 10 (dez) anos. Para fundamentar esse argumento, a recorrente baseou-se em doutrina e jurisprudência que trata exclusivamente do prazo de decadência do direito de pleitear a restituição de pagamento de tributo indevido, sujeito a lançamento por homologação.

No caso, obviamente não se trata de restituição de pagamento de tributo indevido, sujeito a lançamento por homologação, mas de aproveitamento de crédito escritural, cujo prazo de decadência (impropriamente, denominado de prescrição) é de cinco anos, nos termos do art. 1º do Decreto 20.910/1932, a seguir transcrito:

Art. 1º - As dividas passivas da união, dos estados e dos municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.

Ao se manifestar sobre assunto em tela, em recente decisão, a 2ª Turma do STF, no julgamento do RE 677.908 AgR/PR, manifestaram o entendimento de que a incidência de correção monetária sobre créditos escriturais do IPI, bem como a questão da prescrição quinquenal para o aproveitamento dos referidos créditos fiscais, eram temas afetos à análise infraconstitucional da matéria de regência, conforme excertos pertinentes do enunciado da ementa do extraídos do referido julgado, a seguir transcrito:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS ESCRITURAIS. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA. DECISÃO QUE SE MANTÉM POR SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS.

1. A violação reflexa e oblíqua da Constituição Federal decorrente da necessidade de análise de malferimento de dispositivo infraconstitucional torna inadmissível o recurso extraordinário. Precedentes: AI 775.275-AgR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, DJ 28.10.2011 e AI 595.651-AgR, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, DJ 25.10.2011.

*2. A incidência de correção monetária sobre créditos escriturais do IPI, **bem como a questão da prescrição quinquenal para o aproveitamento dos créditos fiscais em análise**, são temas afetos à análise da matéria infraconstitucional de regência. (Precedentes: RE n. 496.757, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, DJe de 19.09.08; AI n. 737.310-AgR, Relator o Ministro Luiz Fux, 1ª Turma, DJe de 16.09.11, RE n.*

480.018-AgR, Relator o Ministro Ayres Brito, 2ª Turma, DJe de 13.10.11, entre outros).

[...]

4. Agravo regimental a que se NEGA PROVIMENTO. (RE 677908 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 23/04/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-091 DIVULG 15-05-2013 PUBLIC 16-05-2013)

No âmbito infraconstitucional, ao analisar a matéria, sob regime de recurso repetitivo, por meio do REsp 1.129.971/BA, o STJ manifestou o entendimento de que prazo decadencial (ou prescricional, como denominado) do direito ao recebimento do crédito escritural, a exemplo do crédito-prêmio do IPI, nos termos do art. 1º do Decreto 20.910/1932, é de cinco ano, segundo os excertos relevantes do enunciado da ementa, que seguem transcritos:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. Recurso Especial representativo de controvérsia (art. 543-C, § 1º, do CPC). pedido de desistência. Indeferimento. violação ao art. 535, do CPC. INOCORRÊNCIA. ALÍNEA ?C?. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE DISSÍDIO. IPI. CRÉDITO-PRÊMIO. DECRETO-LEI 491/69 (ART. 1º). VIGÊNCIA. PRAZO. EXTINÇÃO. PRESCRIÇÃO.

[...]

8. O prazo prescricional das ações que visam ao recebimento do crédito-prêmio do IPI, nos termos do art. 1º do Decreto 20.910/32, é de cinco anos. Precedentes: EREsp. Nº 670.122 - PR Primeira Seção, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 10 de setembro de 2008; AgRg nos EREsp. Nº 1.039.822 - MG, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 24 de setembro de 2008.

9. No caso concreto, tenho que o mandado de segurança foi impetrado em 6 de junho de 2005, portanto, decorridos mais de cinco anos entre a data da extinção do benefício (5 de outubro de 1990) e a data do ajuizamento do writ, encontram-se prescritos eventuais créditos de titularidade da recorrente.

10. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008. (REsp 1129971/BA, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/02/2010, DJe 10/03/2010)

Assim, por força do disposto no art. 62, § 2º, do RICARF, esse entendimento deve ser reproduzido no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho.

Por essas razões, fica demonstrado que, no caso em tela, ainda que admitido o crédito em questão, o que se admite apenas para argumentar, todos os valores calculados sobre os insumos adquiridos até o primeiro decêndio de fevereiro de 1.998 não eram passíveis apropriação como crédito do IPI, porque fulminados pela decadência.

De acordo com a fiscalização, em vários períodos de apuração, a fiscalizada não escriturara as notas fiscais de devolução e de retorno, nos Livros de Registro de Controle da Produção e do Estoque, o que, consistia no descumprimento de condição necessária para o aproveitamento do crédito do imposto destacado nas respectivas notas fiscais de devolução, conforme exigência determinada nos arts. 152 e 155 do RIPI/1998 e arts. 169 e 172 do RIPI/2002, a seguir transcritos:

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. 172. **Na hipótese de retomo de produtos, deverá o remetente, para creditar-se do imposto,** escriturá-lo nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 388, com base na nota fiscal, emitida na entrada dos produtos, a qual fará referência aos dados da nota fiscal originária. (grifos não originais)*

Segundo a fiscalização, embora algumas notas fiscais de devolução não estivessem escrituradas no Livro de Registro de Entrada com o Código de Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) referentes à devolução de mercadorias, verificara que se tratava de devolução ou retorno de mercadorias, porém, a inexistência do registro no Livro de Controle da Produção e do Estoque, ou no sistema de escrituração a ele equivalente, impossibilitava a identificação individuada das operações e tornava incabível a apropriação de créditos relativos a mercadorias devolvidas ou retornadas nessas condições. Para a fiscalização, as fichas do controle de qualidade, apresentadas pela fiscalizada (fls. 478/481), não permitiam a “perfeita apuração do estoque, não sendo suficientes para suprir o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, conforme reza o artigo 388 do RIPI/2002, correspondente ao artigo 364 do RIPI/98”.

Assim, por falta de escrituração do referido livro, a fiscalização entendeu que houve descumprimento de requisito essencial para apropriação do crédito do imposto consignado nas notas fiscais de devolução, em consequência, procedeu a glosa do valor crédito referente às correspondentes operações.

Por sua vez, a recorrente alegou que era inquestionável que fazia jus aos referidos créditos glosados pela fiscalização, diante da idoneidade da documentação fiscal da contribuinte, que comprovava a fidelidade dos créditos tomados por conta das devoluções recebidas de seus clientes, consubstanciada em: Notas Fiscais de Devolução; Livros de Registro de Entradas; Notas Fiscais de Reposição de Mercadorias devolvidas; Fichas de controle de qualidade; e Registros Contábeis nos Livros Razão e Diário, bem como da jurisprudência colacionada.

No caso, não há controvérsia quanto a idoneidade dos documentos fiscais comprobatórios das operações de devolução ou retorno dos produtos vendidos pela recorrente, pois, apesar de algumas notas fiscais de devolução não estarem escrituradas no Livro de Registro de Entrada com o CFOP correto, ficou demonstrado que a operação era de devolução de produtos vendidos pela recorrente.

Portanto, o único motivo apresentado pela fiscalização, para não admitir tais créditos, foi a falta de escrituração, das mencionadas operações de devolução, no Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque e o fato de as citadas fichas de controle de qualidade não permitirem a “perfeita apuração do estoque”, porque, segundo a fiscalização, não atendia aos requisitos do sistema alternativo de controle permanente de estoque, previsto no art. 364 do RIPI/98 e no correspondente art. 388 do RIPI/2002, a seguir transcrito:

Art. 388. O estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, e o comercial atacadista, que possuir controle quantitativo de produtos que permita perfeita apuração do estoque permanente, poderá optar pela utilização desse controle, em substituição ao livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, observado o seguinte:

I - o estabelecimento fica obrigado a apresentar, quando solicitado, aos Fiscos Federal e Estadual, o controle substitutivo;

II - para a obtenção de dados destinados ao preenchimento do documento de prestação de informações, o estabelecimento industrial, ou a ele equiparado, poderá adaptar, aos seus modelos, colunas para indicação do valor do produto e do imposto, tanto na entrada quanto na saída; e

III - o formulário adotado fica dispensado de prévia autenticação.

A justificativa apresentada pela fiscalização para não admitir os registros alternativos consignados nas fichas de controle de qualidade (fls. 972/1428) foi que a impossibilidade de identificação individuada das operações tornava incabível a apropriação de créditos relativos a mercadorias devolvidas ou retornadas nessas condições.

No entanto, essa justificativa contradiz os dados consignados no Anexo C do Termo de Verificação Fiscal (fls. 819/838), em que especificado todos os dados necessários a

perfeita identificação da operação, incluindo o valor do IPI lançado na respectiva nota fiscal de devolução.

E em relação à não aceitação do sistema alternativo de controle quantitativo permanente de estoque, a fiscalização não mencionou qual dos requisitos, estabelecidos no citado art. 388 do RIPI/2002, as referidas fichas de controle de qualidade, escrituradas pela autuada, não atendia.

Além disso, a recorrente trouxe à colação dos autos, a título de exemplo, alguns registros consignados nos Livros Razão e Diário, que ratificam as operações de devolução registradas nas notas fiscais e no Livro Registro de Entrada.

Por todas essas razões, este Relator está convencido de que o motivo apresentado pela fiscalização não é suficiente para descaracterizar as referidas operações de devolução e tampouco o direito de a recorrente apropriar-se dos créditos do IPI registrados em documentos fiscais idôneos, conforme exigência determinada nos arts. 190, I, e 191 do RIPI/2002, a seguir transcritos:

Art. 190. Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade:

I - nos casos dos créditos básicos, incentivados ou decorrentes de devolução ou retorno de produtos, na efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial;

[...]

Art. 191. Nos casos de apuração de créditos para dedução do imposto lançado de ofício, em auto de infração, serão considerados, também, como escriturados, os créditos a que o contribuinte comprovadamente tiver direito e que forem alegados até a impugnação.

Assim, ainda que a recorrente tivesse descumprido o requisito atinente à escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, deve ser observado que disposto no referido art. 190, I, exige a comprovação da efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, por meio de documentação fiscal idônea, isto é, este comando legal sobreleva o valor da situação fática ou real, concernente ao retorno dos produtos ao estabelecimento vendedor, ao passo que o arts. 169 e 172 do RIPI/2002, valoriza em demasia o aspecto formal consistente na mera escrituração do citado livro.

No mesmo sentido, em reforço a prevalência da verdade material sobre a verdade formal, no âmbito do lançamento de ofício, nos termos do citado art. 191, são considerados escriturados e, portanto, passíveis de dedução os créditos que o contribuinte comprovadamente tiver direito e que forem alegados até a impugnação.

Induvidosamente, trata-se de aparente conflito de normas, que, se de um lado justifica a manutenção da exigência por falta de escrituração do citado livro, de outro justifica o acatamento dos créditos, comprovadamente legítimos, comprovados por documentação idônea. Assim, como não há provas nos autos de que os créditos glosados são ilegítimos, sob pena de inobservância do princípio da não cumulatividade, eles devem ser admitidos e deduzidos do valor do imposto devido.

No mesmo sentido, decidiu a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por meio do julgado, cujo enunciado da ementa segue transcrito:

IPI - CRÉDITOS POR DEVOLUÇÃO - Ainda que não escriturados no Livro Modelo 3 ou controle subsidiário, desde que comprovadamente legítimos e sustentados por documentação idônea que lhes confere tal condição e, ainda, alegados até a impugnação, merecem ser aproveitados. Os comandos insitos nos artigos 97 e 98, prevalecem àqueles integrantes dos artigos 84 e 86, II, letra b, todos do RIPI/82. Recurso do Sr. Procurador da Fazenda Nacional não provido. (Ac. CSRF/02-0.818. Processo nº 13708.002555/94-14. Rel. Luiza Helena Galante de Moraes. j. 16.08.1999).

Com base nessas considerações, fica demonstrado o direito de a recorrente creditar-se dos valores do IPI discriminados no citado Anexo C, relativos as citadas operações de devolução dos produtos vendidos.

Do direito ao crédito presumido de IPI do ano de 1998.

A fiscalização procedeu a glosa integral dos créditos presumidos do IPI do ano de 1998, no valor total de R\$ 58.362,79, alocado no segundo decêndio de junho de 2002, sob argumento de que, da análise da documentação apresentada pela recorrente, verificou ser impossível apurar, com exatidão o valor do Crédito Presumido do IPI relativo ao ano de 1.998, posto que a recorrente havia apresentado como estoque inicial do referido período o estoque existente em 31/1/1998 e não em 1/1/1998, como deveria ser.

A recorrente, por sua vez, alegou que, apesar de ter cometido o referido erro, a fiscalização não a intimara para refazer a planilha e apuração do valor correto, logo, não podia ser prejudicada pela glosa do valor integral do crédito presumido do ano de 1.998. Para comprovar o valor informado, a recorrente apresentou, na fase impugnatória, nova planilha com o estoque existente em 1/1/1998, bem como a Relação do Estoque existente em 1/1/1998, constante do balanço patrimonial, encerrado em 31/12/1997 (fls. 1665/1668).

Sem razão a recorrente. A uma, porque a planilha e o demonstrativo de estoque existente em 31/12/1997, não vieram acompanhada da documentação hábil e idônea que comprovasse os valores discriminados nos referidos documentos.

A duas, porque intimada a apresentar a documentação fiscal comprobatória do valor do estoque inicial em 1/1/1998, na fase de realização da diligência, em vez de apresentar a referida documentação à fiscalização, que detinha todas as condições técnicas e materiais de analisar os referidos documentos, inclusive se houvesse qualquer dúvida a respeito de algum dado, solicitar esclarecimentos adicionais, inexplicavelmente, a recorrente optou pela estratégia da omissão e ao assim agir, de forma intencional e deliberada, impossibilitou que a fiscalização analisasse a suposta documentação.

Além disso, como se trata de glosa de crédito presumido do IPI, benefício fiscal pleiteado pela recorrente, cabia a ela comprovar a existência do valor crédito informado na referida planilha, conforme exige o art. 333, I, do Código de Processo Civil (CPC), que se aplica subsidiariamente na esfera do processo administrativo fiscal.

Por essas razões, mantém-se a glosa integral do crédito presumido do ano de 1998, no valor de R\$ 58.362,79, por ausência de provas que demonstrasse a existência do referido crédito.

Dos débitos confessados no parcelamento especial (PAEX)

De acordo com item 4 do Termo de Verificação Fiscal (fl. 791), a fiscalização apurou que em alguns períodos de apuração a recorrente havia declarado na DCTF valores menores do que saldo devedor do IPI apurado no Livro Registro de Apuração do IPI e, na reconstituição da escrita fiscal, lançou as diferenças apuradas.

Em relação apenas às diferenças apuradas nas 1ª e 2ª quinzenas de maio 2004 e na 2ª quinzena de junho de 2004, respectivamente, nos valores de R\$ 65.610,22, R\$ 184.318,43 e R\$ 23.014,54, a recorrente alegou que era indevida cobrança dos referidos na presente autuação, sob argumento de que havia quitado as referidas importâncias por meio de Declarações de Compensação (Dcomp), encartadas nos processos 13882.000285/2004-84, 13882.000284/2004-30 e 13882.000280/2004-51, respectivamente.

Não obstante, a recorrente alegou ainda que, em razão da opção pelo parcelamento especial (PAEX), protocolizou sua desistência em relação às referidas compensações, uma vez que tais débitos foram consolidados no referido parcelamento, consequentemente, tais valores não deveriam constar do lançamento, sob pena de configurar cobrança em duplicidade.

O auto de infração foi lavrado no dia 20/11/2006 e concluído a autuação no dia 30/11/2006, com a ciência da autuada, enquanto a recorrente apresentou a Declaração PAEX somente em 13/2/2007, conforme recibo de fl. 2272.

No caso, embora a recorrente tenha alegado que tenha optado pelo parcelamento dentro do prazo legal, ou seja, até 15/9/2006, não apresentou qualquer documento que comprovasse o fato alegado nem a desistência dos referidos processos, em que declaradas as compensações dos referidos débitos, portanto, a fiscalização procedeu com acerto ao lançar os referidos valores na reconstituição da escrita fiscal e no presente auto de infração.

Entretanto, em relação aos referidos débitos, a opção pelo PAEX implicou desistência tácita do presente recurso, conforme determina o art. 78, § 2º, do RICARF, a seguir transcrito:

Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

*§ 2º **O pedido de parcelamento**, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, **importa a desistência do recurso.***

[...]. (grifos não originais)

Dessa forma, uma vez configurada a desistência do recurso em apreço, em relação a parte que trata da cobrança dos referidos débitos, não cabe a este Colegiado tomar conhecimento de qualquer alegação suscitada pela recorrente sobre a cobrança em duplicidade

Processo nº 16045.000462/2006-44
Acórdão n.º **3302-003.056**

S3-C3T2
Fl. 2.438

dos referidos débitos, o que deverá ser feito na fase de liquidação do julgado, perante a unidade da Receita Federal de origem.

Da Conclusão

Por todo o exposto, vota-se pelo conhecimento parcial do recurso e, na parte conhecida, rejeita-se as preliminares de nulidade da decisão de primeira instância e de ineficácia da autuação e, no mérito, dá-se parcial provimento ao recurso para restabelecer o direito da recorrente aos créditos do IPI glosados referentes às operações de devolução ou retorno dos produtos vendidos, discriminados no Anexo C do Termo de Verificação Fiscal (fls. 819/838).

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento