



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 17878.000163/2008-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-010.634 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de março de 2021
Recorrente PEUGEOT-CITROEN DO BRASIL AUTOMOVEIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 21/03/2004 a 31/03/2004

PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

A manifestação de inconformidade mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. É defeso ao sujeito passivo a apresentação de novas matérias em momento posterior a apresentação da manifestação de inconformidade.

RESTITUIÇÃO. RECOLHIMENTO INDEVIDO OU MAIOR QUE O DEVIDO.

Nos casos de pagamento indevido ou a maior, fatos que justificam uma eventual repetição do indébito, a ideia de restituir é para que ocorra um reequilíbrio patrimonial. O direito de repetir o que foi pago emerge do fato de não existir débito correspondente ao pagamento. Portanto, a restituição é a devolução de um bem que foi trasladado de um sujeito a outro equivocadamente. Deve ficar entre dois parâmetros, não podendo ultrapassar o enriquecimento efetivo recebido pelo agente em detrimento do devedor, tampouco ultrapassar o empobrecimento do outro agente, isto é, o montante em que o patrimônio sofreu diminuição. Uma vez não provado o recolhimento indevido ou maior que o devido, o pedido de restituição deve ser indeferido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Jose Renato Pereira de Deus, o conselheiro(a) Larissa Nunes Girard.

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Trata o presente processo da DCOMP nº 29102.91377.141204.1.3.04-3009, que utilizou como lastro da compensação declarada pagamento indevido do IPI no valor original de R\$ 689.891,02, oriundo de recolhimento efetuado em 08/07/2004, nesse mesmo valor, relativo ao terceiro decêndio de março de 2004. A apuração e o recolhimento são referentes ao estabelecimento 67.405.936/0004-16.

A verificação da legitimidade dos créditos alegados foi efetuada pela unidade de origem, que intimou a contribuinte a identificar e comprovar o crédito oriundo do pagamento indevido do IPI (fls. 29/30). Em atendimento, a contribuinte apresentou os documentos de fls. 31/51, informando, em resumo, que:

Tais créditos originaram-se de revisão na sistematização da apuração do IPI. No período de 2000 a 2003, ocorreram vendas de veículos importados por preço inferior ao custo de aquisição. Pela sistemática adotada, sobre a diferença (preço de compra menos preço de venda) calcula-se o IPI e o montante era lançado no RAIPI, por decêndio, no campo "Estorno de Crédito".

Em 2004, porém, verificou-se que não havia fundamento legal para exigência do IPI nos casos em que o valor da saída é inferior ao valor da entrada do produto no estabelecimento. Da mesma forma, não pode ser exigido o estorno proporcional do crédito relativo à entrada. Por conseguinte, durante aproximadamente três anos o IPI fora pago indevidamente (o maior) com base no valor tributável mínimo (VTM).

Como o crédito gerado foi oriundo de pagamento indevido ou a maior, procedeu-se a compensação via PER/DCOMP, com o débito de IPI de determinados por decêndios, sem trânsito pela escrita fiscal da intimada".

A Saort/DRF/Volta Redonda/RJ analisou as informações/documentos apresentados, mas não reconheceu o direito ao crédito. Afirmou que o procedimento adotado pela interessada não encontrava respaldo na legislação do IPI. No tocante ao valor pleiteado como pagamento indevido argumentou que a contribuinte não comprovou a redução do valor do saldo originalmente apurado para zero, única forma de comprovar ter sido indevido o pagamento efetuado (na sua totalidade). Concluiu que o procedimento adotado pela contribuinte não se enquadra na sistemática da restituição de pagamento indevido prevista no artigo 165 do CTN, do que resultou o não-reconhecimento do direito creditório e, por conseguinte, a compensação declarada resultou não homologada. É o que se extrai do Despacho Decisório de fls. 53/56.

Insurgiu-se a interessada contra o indeferimento de seu pleito apresentando manifestação de inconformidade (fls. 84/104). Em apertada síntese, as razões apresentadas foram as seguintes:

- i. suscitou a ilegalidade do artigo 136 do RIPI/2002, que exige a observância de um valor tributável mínimo, quando confrontado aos artigos 46 e 47 do CTN, que definem a base de cálculo do IPI;
- ii. que é imperiosa a manutenção dos créditos escriturais, indevidamente estornados, em razão do princípio da não-cumulatividade e da capacidade contributiva;
- iii. que é inequívoca a existência dos estornos indevidamente efetuados, e, por consequência, dos créditos utilizados nas compensações declaradas;
- iv. que a autoridade administrativa não deve restringir seu exame ao que foi trazido o provado pelos contribuintes, devendo agir com diligência na apuração dos fatos, em atendimento ao princípio da verdade material;
- v. ao final, requer a realização de diligência para confirmar o valor dos créditos estornados como ajustes ao valor tributável mínimo, bem como a vinculação desses estornos com a diferença entre os valores de entradas e saídas dos veículos importados.

A 3ª Turma da DRJ em Juiz de Fora (SP) julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão nº 09-31.793, de 08 de outubro de 2010, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 21/03/2004 a 31/03/2004

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

Nos termos das disposições art. 165 do CTN, não há como reconhecer direito creditório informado como pagamento indevido se não restar comprovado que o valor do pagamento do tributo foi superior ao devido em face da legislação tributária aplicável. Eventual inadequação na forma de tributação do imposto, da qual não resulte pagamento em montante superior ao devido, não enseja direito a restituição.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Irresignado com a decisão da primeira instância administrativa, a recorrente interpôs recurso voluntário ao CARF, no qual repisa os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade, ressaltando que:

- a) O despacho decisório é nulo por violar o princípio da ampla defesa e do contraditório;
- b) A decisão de 1ª Instância é nula em virtude de violar o princípio da ampla defesa e do contraditório quando do indeferimento do pedido de perícia;
- c) Os créditos compensados são líquidos e certos, portanto passíveis de serem utilizados para quitar o débito descrito, que resta, portanto, efetivamente extinto.

Termina o recurso requerendo o seu conhecimento e acolhimento para reformar a decisão de piso, no sentido de declarar a nulidade da decisão recorrida, deferir o pedido de restituição e homologar a compensação declarada.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo.

Após excursão aos autos, em especial à manifestação de inconformidade, é de meridiana obviedade que os capítulos referentes à declaração de nulidade do despacho decisório e a inconstitucionalidade do art. 136 do Decreto nº 4.544/2002, trazidos pela recorrente no recurso voluntário, não foram suscitados na manifestação de inconformidade.

Sabemos que é na manifestação de inconformidade que surge a lide. Também não é surpresa que, pelo princípio da congruência, é neste momento que se delimita a matéria a ser discutida, a controvérsia sobre os fatos.

Controvérsia é choque de razões, alegações ou fundamentos divergentes, que se excluem – de modo que a aceitação de uma delas é negação da oposta ou vice-versa (Carnelutti). Se a afirmação de determinado fato não é contestada por uma afirmação oposta, colidente com ela, não há controvérsia.

Segundo Dinamarco:

A controvérsia gera a questão, definida como dúvida sobre um ponto, ou como ponto controvertido. Se não há controvérsia, o ponto (fundamento da demanda ou da defesa) permanece sempre como ponto, sem erigir em questão. E mero ponto, na técnica do processo civil, em princípio independe de prova.

Como já dito, no processo administrativo fiscal, na impugnação/manifestação de inconformidade o sujeito passivo tem o ônus de criar a controvérsia, sob pena de deixar incontroversa a sua versão quanto aos fatos.

Por fim, se não há controvérsia, não há lide, sem lide não há decisão a ser proferida. Como falava Francesco Carnelutti

... nos casos em que os indivíduos tem juízo suficiente para resolver as questões não há necessidade de intervenção do juiz para resolvê-las.

Pelo princípio da consumação, realizado o ato, não será possível pretender tornar a praticá-lo ou acrescentar-lhe elementos que ficaram de fora e nele deveriam ter sido incluídos, ou retirar os que, inseridos, não deveriam tê-lo sido.

Como o sujeito passivo não teceu uma única linha na manifestação de inconformidade sobre a declaração de nulidade do despacho decisório e a inconstitucionalidade do art. 136 do Decreto nº 4.544/2002, trazendo ao processo apenas em sede de recurso voluntário, entendo que essas matérias não podem ser conhecida em virtude da preclusão consumativa.

Forte nestas considerações não conheço dos capítulos recursais que versam sobre a declaração de nulidade do despacho decisório e a inconstitucionalidade do art. 136 do Decreto nº 4.544/2002.

Quanto aos demais capítulos recursais, identifico todos os requisitos de admissibilidade, de forma que passo à análise.

Preliminarmente, ressalto que não levarei em conta os documentos (razões complementares e notas fiscais) aduzidos ao processo em momento posterior ao da interposição da manifestação de inconformidade, em função da preclusão consumativa.

Pela luz da legislação processual brasileira, quer judicial ou administrativa, é defeso às partes apresentar prova documental em momento diverso do estabelecido na norma processual - no do Processo Administrativo Fiscal na data da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade - a menos que (§ 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972):

- a) Fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Analisando os autos, verifica-se que a situação fática não se enquadra em nenhuma das hipóteses enumeradas acima. Sendo assim, a apresentação extemporânea dos documentos inviabiliza sua análise por esse Colegiado.

Passado esse introito, e respondido ao direito de petição. Retorno ao exame dos capítulos recursais apresentados no recurso voluntário.

Preliminar de nulidade da decisão recorrida. Indeferimento do pedido de diligência.

A interessada reclama pela nulidade da decisão recorrida em virtude da negativa da conversão do julgamento em diligência, ferindo os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Entretanto, entendo que o pedido não merece prosperar.

Não há que se falar em ofensa ao princípio citado pela recorrente, vez que a decisão guerreada se volta à análise dos elementos dos autos e concluindo que os documentos contidos nos autos já eram suficientes para a formação da convicção da Turma Julgadora.

Devemos ter em mente que não é cabível a realização de diligência para suprir prova que deveria ter sido apresentada em manifestação de inconformidade, vale dizer, o procedimento de diligência não se afigura como remédio processual destinado a suprir a injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus do prova.

Certo é que não podemos deixar de observar que existem regras processuais claras, que regem o contencioso administrativo, regulando a instrução probatória, não cabendo ao julgador afastar tais regras em face de aplicação indevida de eventuais princípios. Assim, a aplicação de princípios como aquele do formalismo moderado ou da verdade material não dever abrir caminho para o afastamento de regras que servem, para a concretização de outros princípios jurídicos, sobretudo os processuais.

Destarte, correta a decisão que negou a realização de diligência solicitada pela recorrente, não sendo possível o atendimento de seu pleito.

Mérito.**Manutenção dos créditos escriturais em razão do princípio da não cumulatividade e da capacidade contributiva.**

Afirma a recorrente que:

... importava veículos e recolhia o *IPI-importação*, e, em seguida, realizava a venda de tais veículos a preços inferiores ao de entrada.

A Recorrente escriturava os créditos decorrentes das entradas (no termos do *art. 163 do RIPI*), mas, por um equívoco de seus administradores àquele tempo, estornava os créditos proporcionais à diferença entre os preços de entrada e de saída dos veículos. Esse procedimento de estorno, contudo, se mostra deveras equivocado, pois (i) inexistente previsão legal que imponha tal conduta, e (ii) ele termina por violar a sistemática constitucional não-cumulativa do imposto, corolária do princípio da capacidade contributiva igualmente previsto na Constituição.

No acórdão recorrido a matéria foi assim tratada:

A segunda razão apontada pela manifestante, para defender que os estornos sob análise foram indevidos, diz respeito à ausência de previsão para esta hipótese de estorno no artigo 193 do RIPI/2002.

Nesse ponto, também, entendo que não assiste razão à Manifestante. O artigo 193 do RIPI/2002 (que corresponde ao artigo 174 do RIPI198) relaciona os estornos obrigatórios, ou seja, estornos de créditos que a contribuinte não pode deixar de efetuar, sob pena de infringir a legislação do IPI. Todavia, isso não significa que a contribuinte não possa efetuar outros à legislação do IPI. Apenas para citar um exemplo: é procedimento de praxe o estorno de crédito quando o contribuinte efetua um creditamento por valor maior que o de direito (p.ex., por valor maior que o destacado na nota fiscal de aquisição). Nessa hipótese, a regularização é feita mediante estorno do

crédito efetuado a maior, embora essa hipótese de estorno também não esteja relacionada dentre os estornos obrigatórios.

Portanto, não é o fato de o estorno de crédito para ajuste ao VTM não estar relacionado no artigo 193 do RPII2002 que o caracteriza como estorno indevido. Assim, as razões aduzidas pela Manifestante não comprovam que o estorno foi indevido.

Observa-se que a recorrente pretende não estornar os valores por ela apurados de forma indevida pelo afastamento do art. 136 do Decreto nº 4.544/2002. Usa como fundamento a falta de previsão na legislação.

Se essa premissa fosse verdadeira, qualquer valor apurado de forma errada e não previsto seu estorno no art. 193 do RPII se consolidaria pela falta de previsão legal. Impossível manter essa conclusão, pois o valor lançado de forma equivocada não pertence aquela conta e deve ser retirada sob pena de enriquecimento ilícito. Aceitar tal alegação seria legalizar todos lançamentos errados efetuados na contabilidade do sujeito passivo.

Neste norte, afasto a alegação da recorrente e nego provimento ao capítulo recursal.

Existência dos créditos estornados.

Quanto à essa matéria, a interessada repisa as razões recursais da manifestação de inconformidade, sem apresentar um único elemento.

Por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar esse capítulo recursal, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 3º do art. 57 do RICARF, *in verbis*:

E, embora tenha efetuado o ajuste ao VTM mediante estorno de crédito, procedimento não adequado, o valor do imposto recolhido pela contribuinte foi o devido (considerando que a contribuinte apurou corretamente o VTM), em razão de estar obrigada a observar esse limite mínimo, como anteriormente tratado. Isso impede a restituição de qualquer parcela do pagamento efetuado, pois não ocorreu pagamento de um único centavo de imposto além do devido.

Em outras palavras, não basta a adoção de um procedimento impróprio para garantir o direito à restituição. É preciso que desse procedimento inadequado tenha resultado, de fato, um pagamento de tributo em valor superior ao devido em face da legislação tributária aplicável. E isso não ocorreu no caso em exame.

O segundo fundamento adotado pela unidade de origem para não reconhecer o direito creditório diz respeito a falta de comprovação do valor indicado pela contribuinte como pagamento indevido. Mesmo se considerado fosse o estorno como indevido, a unidade de origem argumentou que o valor pleiteado pela contribuinte não foi comprovado pela requerente mediante a apresentação de livros fiscais e/ou contábeis.

Visando melhor instrução do processo foi solicitada a anexação da cópia do RAIPI relativo ao período de apuração do pagamento alegado como indevido, segundo despacho de fl. 186. Segundo a cópia do RAIPI de fls. 193/197, apresentada pela contribuinte, da apuração de fl. 196, relativa ao terceiro decêndio de março de 2004, não consta qualquer valor de estorno historiado como ajuste ao VTM.

Ora, se a justificativa para a restituição foi o estorno indevido, não há reconhecer qualquer montante de pagamento indevido na ausência de estorno vinculado a ajuste ao VTM. Por isso a autoridade concluiu que o pedido da forma como efetuado não se coaduna com as normas atinentes à restituição, uma vez que a contribuinte não conseguiu comprovar, mediante sua escrituração fiscal, que foi indevido o valor total do recolhimento efetuado (R\$ 689.891,02), pois na última DCTF retificadora apresentada foi informado IPI zero para o estabelecimento em tela (fls. 18/20). Para comprovar que

o pagamento foi indevido na sua totalidade, imprescindível que a apuração do imposto, com a eliminação de eventual estorno “indevido”, atestasse saldo devedor igual a zero (ou saldo credor).

Não há reparos a serem feitos quanto a esse entendimento. Para pleitear a restituição de um dado pagamento é necessário comprovar qual o montante, daquele pagamento especificamente, foi indevido. Não existe restituição por acumulação de valores pagos a períodos de apuração distintos.

Quanto à comprovação do valor do pagamento indevido, a Manifestante não trouxe nenhum fato novo em sua defesa. Apenas solicitou a realização de diligência para tal comprovação, o que será tratado no próximo item deste voto.

Diante de todo exposto e em virtude de a interessada não ter apresentado argumentos para contrapor a *ratio decidendi* do acórdão de manifestação de inconformidade e por consequência, reformar a decisão de piso, mantenho a decisão *a quo* pelos seus próprios fundamentos e nego provimento ao capítulo recursal.

Conclusão

Forte nestes argumentos, não conheço dos capítulos recursais que versam sobre a declaração de nulidade do despacho decisório e a inconstitucionalidade do art. 136 do Decreto nº 4.544/2002. Na parte conhecida afasto a preliminar suscitada e nego provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho