



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

**Processo nº** 19515.001253/2009-75  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** 3403-000.418 – 4<sup>a</sup> Câmara / 3<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Data** 30 de janeiro de 2013  
**Assunto** IPI - GLOSA DE CRÉDITOS  
**Recorrente** TECNOVAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência nos termos do voto do Relator.

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti e Marcos Tranches Ortíz.

## Relatório

Trata-se de auto de infração com ciência pessoal do contribuinte em 30/04/2009 (fl. 570), lavrado para exigir o crédito tributário relativo ao Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), multa de ofício qualificada e juros de mora, nos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 2003 e dezembro de 2004, em razão da falta de recolhimento do imposto detectada após a glosa de créditos indevidos.

Segundo o termo de constatação fiscal de fls. 484 a 555, no primeiro decêndio de março de 2003 e na primeira quinzena de janeiro de 2004 o contribuinte lançou a crédito na escrita fiscal do IPI, sob a rubrica “outros créditos”, os valores de R\$ 7.463.403,48 e R\$ 505.133,83, respectivamente.

O contribuinte justificou a composição do crédito de R\$ 7.463.403,48 da seguinte forma: R\$ 322.159,89 se referem a créditos presumidos de atacadistas anos de 2000 a 2002; R\$ 262.499,85 se referem ao crédito presumido de IPI de 1998 a 2002; R\$ 226.575,42 se referem créditos por aquisições de insumos isentos de 2000 a 2002; R\$ 1.458.329,51 se referem a créditos de insumos “não creditados nos anos 2000 a 2002”; R\$ 585.047,82 se referem a créditos por aquisições de insumos tributados com alíquota zero nos anos de 1994 a 1996; R\$ 2.430.671,81 se referem à correção monetária – alíquota zero e R\$ 310.000,00 se referem à correção monetária – alíquota zero ano de 1993. Esses valores totalizam R\$ 5.595.284,30 e o contribuinte justificou a diferença em relação ao valor creditado da seguinte maneira: R\$ 1.183.334,37 foram estornados na primeira quinzena de maio de 2004 e R\$ 684.784,81 são créditos presumidos de atacadistas não aproveitados à época própria e créditos por aquisição de insumos isentos do período de 1998 a 1999, cujas listagens não foram encontradas.

O contribuinte justificou a composição do crédito de R\$ 505.133,83 da seguinte forma: R\$ 241.460,87 são créditos presumidos de atacadistas do ano 2003; R\$ 102.846,33 são créditos presumidos de IPI ano 2003; R\$ 91.597,24 são créditos de insumos indiretos; R\$ 63.660,83 são créditos de correção monetária sobre insumos indiretos. O somatório desses créditos é de R\$ 499.565,27 e o contribuinte justificou que a diferença em relação ao valor creditado se refere a aquisições de atacadistas optantes pelo Simples.

A fiscalização justificou as glosas efetuadas da seguinte forma:

#### **Créditos decorrentes de aquisições de comerciantes atacadistas não contribuintes do IPI.**

O contribuinte se creditou do IPI aplicando as alíquotas a que estavam sujeitos os produtos sobre 50% do valor constante da nota fiscal de aquisição. Essas aquisições ocorreram em grande parte durante os anos de 1999, 2000, 2001 e 2002. Entre as compras que originaram os créditos, existem aquisições de empresas optantes pelo Simples, que não dão direito a crédito. Além disso, a maioria das aquisições não ocorreu de comerciantes atacadistas, mas sim de estabelecimentos industriais, pois grande parte das aludidas notas fiscais traz em seu corpo a observação: “Alíquota de IPI reduzida a zero”.

Tendo em vista essa situação fática e considerando, ainda, que o contribuinte não comprovou a contabilização das notas fiscais anteriores ao ano de 2003, pois não apresentou os livros de registro de entradas dos anos de 1999, 2000, 2001 e 2002, a fiscalização glosou as aquisições de empresas optantes do Simples e aquelas emitidas por estabelecimentos industriais, aceitando créditos no valor de R\$ 18.702,98.

#### **Crédito presumido de IPI**

O contribuinte apurou e aproveitou o crédito presumido do IPI nos anos de 1998 e de 2000 a 2003.

A fiscalização glosou a totalidade do crédito presumido, pois o contribuinte, além de não ter apresentado as DCPs exigidas pela IN SRF 210/2002, também não apresentou os livros de registro de entradas e de saídas dos anos de 1998 a 2002.

**Créditos relativos a “insumos não creditados”**

O contribuinte se creditou por compras de insumos indiretos ocorridas no período de 30/12/1999 a 21/12/2002. Segundo o contribuinte, esses materiais indiretos são empregados no processo produtivo e não são bens classificados no ativo permanente. Utilizou como fundamento do crédito o Parecer Normativo CST nº 515/71.

A fiscalização glosou a totalidade dessas aquisições porque o contribuinte deixou de comprovar sua contabilização, uma vez que não apresentou os livros de registro de entradas de mercadorias dos anos de 1999 a 2002.

**Créditos decorrentes de aquisições com alíquota zero**

O contribuinte se creditou pelas compras de insumos sujeitos à alíquota zero, ocorridas no período de 25/01/1993 a 05/11/1996, com base na jurisprudência do Poder Judiciário e no princípio da não-cumulatividade.

A fiscalização glosou a totalidade desses créditos, pois o valor do crédito de IPI decorrente da entrada de insumos tributados com alíquota zero é zero. Entendeu a fiscalização que não há amparo legal para tomar a alíquota de uma das operações para fictamente fazer surgir um crédito.

**Créditos decorrentes de aquisições isentas**

O contribuinte se creditou do IPI pelas aquisições de insumos isentos ocorridas no período de 31/12/1999 a 30/12/2002, com base no princípio da não-cumulatividade e na jurisprudência do STF e do Conselho de Contribuintes.

Os créditos não foram aceitos pela fiscalização, pois além do contribuinte não ter apresentado as notas fiscais de aquisição e os livros de registro de entradas dos anos de 1999 a 2002, não há amparo legal para a tomada de crédito relativo a insumos isentos por meio da aplicação de uma alíquota de 15% sobre o valor das aquisições.

**Créditos decorrentes de correção monetária**

O contribuinte calculou correção monetária sobre todos os créditos que não foram efetuados na época própria e lançou essa correção a crédito no livro de apuração do IPI, com amparo no princípio da não-cumulatividade e da jurisprudência do TRF da 4ª Região e do STJ.

A fiscalização glosou esses créditos, pois considerou que não há amparo legal para a correção monetária de créditos escriturais, ainda que tenham sido lançados na escrita de forma extemporânea.

**Multa qualificada de 150%**

A multa de ofício foi qualificada em 150% porque a fiscalização entendeu que o aproveitamento de créditos indevidos e não comprovados caracteriza a sonegação prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64. Considerou, ainda, que ocorreu crime contra a ordem tributária e de sonegação fiscal.

Regularmente notificado do auto de infração, o contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese: **a)** decadência do direito do fisco efetuar as glosas, pois o IPI é um imposto sujeito ao lançamento por homologação (art. 150, § 4º do CTN); **b)** o

aproveitamento dos créditos foi feito de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999, e, quanto aos créditos extemporâneos, de acordo com o Parecer Normativo CST nº 515, de 1971; **c)** o princípio da não-cumulatividade assegura o direito ao crédito em relação a produtos essenciais à atividade empresarial, ainda que se trate de peças de reposição de máquinas, uma vez que há consumo no processo produtivo e esses bens não integram o ativo imobilizado; **d)** o direito ao crédito de IPI em aquisições de estabelecimentos atacadistas tem previsão no art. 165 do RIPI/2002, sendo que, apesar dos ajustes feitos pela própria impugnante nas listagens, foi considerado pela fiscalização somente o valor de 18.702,98; **e)** a simples falta de apresentação de DCP não pode impedir o direito ao crédito presumido referente a exportações, sendo que, de acordo com o art. 14, § 4º da IN SRF nº 210, de 2002, com a redação dada pela IN SRF nº 323, de 24/04/2003, a DCP passou a ser exigida somente a partir do 2º trimestre de 2003 e não do 4º trimestre de 2002, sendo antes apenas exigida a apresentação de DCTF; **f)** mesmo que não fossem admitidos créditos por causa da falta de DCP a partir do 2º trimestre de 2003, isso não poderia acontecer em relação aos créditos de 2000 até o 1º trimestre de 2001, e quanto à falta dos livros de registro de entradas de 1998 a 2002, deve ser aplicada a regra do art. 191 do RIPI/2002, segundo a qual, no lançamento de ofício, devem ser considerados como escriturados os créditos que forem alegados até a impugnação; **g)** sob o fundamento da falta de livros fiscais (de 1999 a 2002), a fiscalização deixou de considerar créditos referentes a insumos que seriam produtos intermediários diretamente consumidos no processo produtivo (solventes, tintas, fitas adesivas, cartuchos de impressora, fita de processador, etc.), apesar da documentação fiscal comprobatória; **h)** o direito aos créditos de IPI de produtos com alíquota zero e isentos, glosados pela fiscalização, deflui do princípio da não-cumulatividade, conforme doutrina e jurisprudência, inclusive administrativa; **i)** a correção monetária foi incorporada aos créditos não escriturados na época própria para evitar o prejuízo com a inflação do período, sendo constitucional o enriquecimento sem causa do Estado resultante do acréscimo inflacionário em favor dos cofres públicos e à custa do sujeito passivo; **j)** tendo em vista que o imposto em questão segue o regime do lançamento por homologação, o prazo prescricional de cinco anos somente poderia ser contado a partir da data da extinção do crédito tributário, sendo que, então, deve ser considerado o prazo total de 10 anos (5 anos a partir do fato gerador mais 5 contados da homologação tácita do lançamento), consoante doutrina e jurisprudência; **k)** na confusa planilha de "reconstituição do livro registro de apuração de IPI —AC 2003 e 2004" não constam os créditos referentes a março de 2003 e janeiro de 2004, respectivamente de R\$ 7.463.403,48 e R\$ 505.133,83, além da demonstração das glosas efetuadas nos períodos respectivos e o estorno efetuado pela própria contribuinte no importe de R\$ 1.183.334,37; **l)** os créditos de IPI relativos a insumos isentos e com alíquota zero, assim como os créditos relativos a insumos adquiridos de comerciantes atacadistas ou os créditos de exportação previstos na Lei nº 10.276, de 2001, são admitidos tanto pela doutrina quanto pelo Poder Judiciário, sendo matéria controversa, e, portanto, não é cabível o enquadramento de crime contra a ordem tributária, não tendo sido provada em nenhum momento a conduta dolosa; e **m)** não existindo prova do dolo do contribuinte, a multa qualificada de 150% não pode prosperar.

Por meio da Resolução nº 1.285, a 2ª Turma da DRJ – Ribeirão Preto converteu o julgamento em diligência, a fim de que fosse analisada a documentação relativa ao crédito presumido até o 3º Trimestre de 2002, pois a não apresentação do Livro de Registro de Entradas seria insuficiente para fundamentar a glosa. Também foi determinada a elaboração de demonstrativos de reconstituição dos saldos da escrita fiscal antes e depois das glosas efetuadas, sendo que no demonstrativo posterior à glosa deveriam ser demonstrados todos os ajustes efetuados, inclusive o estorno que teria sido efetuado pelo próprio contribuinte no valor de R\$ 1.183.334,37 na 1ª quinzena de maio de 2004.

O processo retornou com os documentos de fls. 674 a 1126. No termo de diligência de fls. 1100 a 1126, a fiscalização apresentou novos demonstrativos de reconstituição dos saldos da escrita fiscal e aferiu o valor do crédito presumido até o 3º trimestre de 2002. A fiscalização informou que, embora tenha atendido à solicitação da 2ª Turma da DRJ-Ribeirão Preto, quanto ao cálculo do crédito presumido, permanece firme e irredutível no seu entendimento de que cabe a glosa integral do valor desse crédito, pois o contribuinte não apresentou nenhum livro contábil ou fiscal correspondente aos anos-calendário de 1998 a 2002. Esclareceu a fiscalização que a glosa não se deu apenas por falta de apresentação do livro registro de entradas, como entendeu a DRJ, mas sim por falta de apresentação de toda a escrituração dos anos-calendário de 1998 a 2002.

Regularmente notificado do resultado da diligência, o contribuinte apresentou sua manifestação às fls. 1138 a 1146, onde reafirmou não só o seu direito à totalidade do crédito presumido, mas também a ineficácia da nova reconstituição dos saldos da escrita fiscal. Atacou a glosa integral do valor do saldo credor inicial da reconstituição da escrita no valor de R\$ 424.870,15.

Por meio do Acórdão nº 30.344, de 29 de julho de 2010, a 2ª Turma da DRJ – Ribeirão Preto julgou a impugnação improcedente. No que tange à preliminar de decadência, entendeu aquela turma de julgamento que restou caracterizada a sonegação, em virtude da não apresentação dos livros contábeis e fiscais imprescindíveis à análise dos fatos. Assim, o termo inicial de contagem do prazo decadencial deslocou-se para o primeiro dia do exercício seguinte à data do conhecimento do fato gerador pela Administração Tributária, no caso, pela apresentação da DIPJ anual com a ficha referente ao IPI onde constam os débitos e créditos do imposto relativo a cada período de apuração. Apresentada a DIPJ de 2003 no exercício de 2004, a constituição do crédito tributário de 2003 mediante glosa de créditos poderia ocorrer até 31/12/2009. Quanto aos créditos por aquisições isentas e sujeitas à alíquota zero, a glosa foi mantida porque o IPI não é imposto sobre valor agregado. A constituição adotou a técnica do imposto contra imposto. Assim, para que haja crédito na operação seguinte é necessário que haja débito do imposto na operação anterior. Relativamente aos insumos indiretos, a glosa foi mantida porque esses bens não se enquadram no disposto no Parecer Normativo CST nº 65/79, pois não se desgastam no processo produtivo em decorrência de contato físico direto com o produto em fabricação. No tocante à correção monetária dos créditos, a glosa foi mantida, sob o argumento de que não há previsão legal para a correção de créditos escriturais do imposto. Quanto à diligência efetuada e à elaboração dos novos demonstrativos de reconstituição da escrita fiscal, ficou decidido que o contribuinte não tem direito ao crédito presumido do período de 1998 ao 3º trimestre de 2002 porque não foi apresentada a escrituração contábil e fiscal desse período. Quanto ao crédito presumido do 4º trimestre de 2002 e do ano de 2003, o direito foi negado porque o contribuinte não apresentou o DCP, conforme exige a IN 210/2002. Quanto à glosa do saldo credor inicial de R\$ 424.870,15, a DRJ consignou que ela decorreu de ajustes empreendidos em processo concernente a pleito de resarcimento, ainda pendente de decisão no âmbito administrativo. Relativamente ao estorno de R\$ 1.183.334,30, entendeu a DRJ que no termo de constatação houve informação errônea de que seria relativo a estorno de crédito. Na verdade se trata de estorno de débito efetuado pelo contribuinte sem nenhuma justificativa. Quanto à multa qualificada de 150%, entendeu a DRJ que o fato de o contribuinte ter deixado de apresentar livros contábeis e fiscais, caracterizou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento pelas autoridades fazendárias da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou também a natureza ou as circunstâncias materiais. A DRJ considerou não impugnados os valores lançados nos meses de outubro e dezembro de 2004 e determinou o prosseguimento da cobrança em separado.

Regularmente notificado do acórdão de primeira instância em 18/10/2010 (fl. 1178 do PDF), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 16/11/2010 (fl. 1183). Alegou em preliminar a nulidade da decisão de primeira instância por ter considerado não impugnado o lançamento relativo aos meses de outubro e dezembro de 2004. Disse que esses débitos somente apareceram em decorrência da glosa dos créditos e da reconstituição da escrita fiscal e, portanto, foram abrangidos pela impugnação. Estando a glosa de crédito devidamente impugnada, é necessário o cancelamento do processo 16151.001216/2010-89 para o qual foram transferidos os débitos, pois estão prestes a serem encaminhados para cobrança executiva. Ainda em preliminar, reafirmou que ocorreu a decadência do direito do fisco efetuar as glosas e que a interpretação lançada no voto da DRJ é casuística e configura uma vã tentativa de manter o lançamento. No mérito, reprisou os argumentos oferecidos na impugnação não só em relação ao direito de apropriar os créditos glosados, mas também em relação à prescrição para a escrituração dos créditos. Reiterou que não houve a prática de crimes e nem de sonegação. No tocante à diligência efetuada, disse que a fiscalização não contestou a magnitude do crédito presumido, apenas mantém a glosa sob o fundamento da não apresentação da escrituração e do DCP. O contribuinte apresentou listagens e notas fiscais que permitem a conferência do cálculo e sendo assim, não há justificativa para a glosa. Relativamente à reconstituição da escrita, ela continua ineficaz para o fim de exigência do imposto. Isto porque com relação ao saldo credor inicial (em 31/12/2002) no valor de R\$ 424.870,15, a fiscalização alega que o mesmo foi desconsiderado em razão da falta de comprovação por documentos e livros relativos ao ano de 2002, conforme diligência efetuada no processo 13882.000021/2003-40, que versa sobre pedido de resarcimento do 4º trimestre de 2002. A glosa do valor de R\$ 373.620,15 no saldo credor de 31/12/2000 foi objeto de manifestação de inconformidade, que se encontra pendente de julgamento. Assim, o saldo credor inicial de R\$ 424.870,15 não pode ser objeto de glosa enquanto estiver pendente o julgamento da manifestação de inconformidade. Quanto ao valor de R\$ 1.183.334,37, no resultado da diligência a fiscalização confirmou que se trata de estorno de crédito efetuado pelo contribuinte, entretanto a decisão recorrida erroneamente afirma que se trata de estorno de débito, o que compromete a sua validade. O novo demonstrativo de reconstituição dos saldos da escrita fiscal continua confuso e ineficaz para o fim de justificar a exigência dos saldos devedores.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Relator.

Há alguns entraves que impedem o julgamento deste processo. São as questões do saldo credor existente na escrita fiscal em 31/12/2002 e da decadência.

Relativamente ao saldo credor inicial da reconstituição da escrita, a diligência revelou - e o contribuinte alegou - que o valor é objeto de controvérsia no processo nº 13882.000021/2003-40, que atualmente aguarda julgamento na DRJ – Juiz de Fora.

Sendo assim, não há como prosseguir no julgamento deste processo enquanto não ficar definido se o valor inicial de R\$ 424.870,15 deve ou não ser considerado integralmente na reconstituição da escrita fiscal.

Quanto à decadência, o deslinde da questão depende da análise do mérito, quando o colegiado decidirá se existiu ou não o dolo por parte do contribuinte.

De qualquer modo, quanto à decadência, este colegiado está vinculado ao que restou decidido pelo STF no RESP nº 973.733. Sendo assim, será necessário saber se houve pagamento antecipado do IPI durante os fatos geradores ocorridos em 2003 e 2004.

A escrita original do contribuinte apresenta saldo credor entre de janeiro de 2003 e abril de 2004, fato que permite inferir que não houve pagamento com DARF. Entretanto, para que se evite a prolação de decisão com base em meras inferências, é necessário que a autoridade administrativa manifeste-se conclusivamente nos autos sobre a existência ou inexistência do pagamento antecipado do IPI em relação aos fatos geradores ocorridos durante os anos-calendário de 2003 e 2004.

Em face do exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência à repartição de origem, a fim de que:

- 1) Sejam anexadas a este processo cópias das peças principais do processo nº 13882.000021/2003-40, que versa sobre ressarcimento do IPI relativo ao 4º trimestre de 2002, **principalmente a cópia da decisão administrativa definitiva nele proferida;** e
- 2) Sejam anexadas ao processo cópias das DCTF dos anos-calendário de 2003 e 2004 (DCTF completa e não extratos) e informação conclusiva acerca dos períodos de apuração em que houve recolhimento antecipado do IPI por meio de DARF.

Atendidas as solicitações acima, o processo deverá retornar a este colegiado para prosseguimento no julgamento.

Antonio Carlos Atulim