



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10073.001870/2004-38
ACÓRDÃO	3202-002.859 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FERREIRA INTERNATIONAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

DIREITO CREDITÓRIO. RESSARCIMENTO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO.
ÔNUS DA PROVA

A comprovação da certeza e liquidez do crédito, ou seja, da sua existência e valor, é ônus que se atribui ao contribuinte que pleiteia o reconhecimento do direito creditório versado nos autos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão de fls. 1721-1731, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Juiz de Fora – DRJ/JFA, que considerou improcedente Manifestação de Inconformidade de fls. 163-176 apresentada pela recorrente em face do Parecer nº 603/2009 contendo Despacho Decisório de fls. 138-139.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, transcrevo, parcialmente, a síntese contida no Relatório Fiscal de fls. 1702-1704:

1. Trata-se de Pedido de Ressarcimento formalizado em Declaração de Compensação (DCOMP), amparado na Lei 10.276, de 10 de setembro de 2001, relativo ao crédito do 4º trimestre de 2002, no valor de R\$ 288.226,37.
2. Foi transmitida inicialmente a DCOMP 25485.10809.101103.1.3.016070, na qual a interessada pretendia compensar o crédito presumido de IPI referente ao 4º trimestre de 2002, com débitos do IRPJ e da CSLL, período de apuração 07/2003, no valor de R\$ 287.164,57.
3. Em 21/11/03 apresentou a DCOMP 27827.73484.211103.1.3.01-6062, na qual pretendia compensar o débito de IRPJ, período de apuração 10/2003, no valor de R\$ 1.061,80, com o mesmo crédito mencionado no PER/DCOMP anterior.
4. Na análise inicial do pretense crédito o SAORT/VRA verificou que o contribuinte não possuía filial, portanto era contribuinte de IPI na qualidade de matriz, neste caso deveria retificar a DCOMP inicial para constar que era "estabelecimento matriz contribuinte de IPI".
5. O contribuinte foi regulamentemente intimado a proceder à retificação, com isto possibilitaria transcrever automaticamente na DCOMP retificadora a ficha "Livro Registro de Apuração de IPI -LRAPI", tal como na escrituração fiscal/contábil do contribuinte.
6. O contribuinte não retificou a DCOMP inicial, ao contrário apresentou uma nova DCOMP original (25019.74567.171204.1.3.011180) vinculada à inicial (25485.10809.101103.1.3.016070) apresentada, os débitos compensados eram os mesmos declarados anteriormente. O que acarretou o não detalhamento do pretense crédito, consubstanciado no saldo credor apurado no 4º trimestre de 2002.
7. Em 2006 o contribuinte foi reintimado a retificar as DCOMP's, com o mesmo objeto da intimação anterior, mas não as retificou sob alegação de problemas no próprio programa gerador das declarações (PGD).
8. Com mudança de jurisdição, coube ao SEFIS da DRF de Nova Iguaçu verificar a existência do pretense crédito presumido de IPI do 4º trimestre de 2002.

9. Com base na Informação do Serviço de Fiscalização o SEORT/NIU indeferiu o direito creditório e não homologou as DCOMPS's, visto que o contribuinte não observou a legislação.

10. O art. 1º, § 4º, inciso II, da Lei 10.267/01, dispôs que a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderia determinar o valor de crédito presumido de IPI, como ressarcimento de PIS/COFINS, cuja opção seria exercida de conformidade com normas estabelecidas pela Secretaria de Receita Federal (SRF), abrangendo todo ano calendário, quando formalizada no ano de 2001. O art. 3º, da Lei 10.276/01, estabeleceu competência a SRF para regulamentar a Lei.

11. A SRF editou a Instrução Normativa SRF nº 69 de 06/08/01, que em seu art. 3º disciplinou a formalização da opção por este ressarcimento de IPI alternativo à lei 9.363/96, mediante apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários (DCTF), correspondente ao último trimestre calendário do ano anterior, na hipótese de opções exercida após o ano de 2001.

12. O crédito foi indeferido por que o contribuinte não formalizou sua opção na DCTF do 4º trimestre 2001, para poder exercer ano calendário 2002.

13. O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade. Em consequência do indeferimento, as declarações de compensação não foram homologas. A DRJ encaminhou o feito à esta DRF para que fosse verificado a legitimidade e materialidade do crédito, visto que não fora verificado na primeira diligência.

14. Conforme a Informação Fiscal 038/2011 acostada, foi atestada a compatibilidade do valor de crédito presumido de IPI do 4º tri/2002, constante no Demonstrativo de Crédito Presumido, R\$ 293.883,79, examinado à luz dos documentos fiscais acostados, nos termos da Lei 10.276/2001 (método alternativo), bem como o valor apurado nos moldes da Lei 9.363/96, sendo este R\$ 220.517,07.

15. Porém não houve mérito de qual o método estaria sujeito o contribuinte (Lei 10.276/2001, ou da Lei 9.363/96).

16. Em sua manifestação diante da Informação Fiscal, o contribuinte renova o seu pedido para que seja reconhecido o direito ao crédito presumido de IPI do 4º trimestre de 2002, no valor de R\$ 293.883,79, método alternativo.

17. A DRJ encaminhou o feito para nova diligência (fundamentado conforme trecho abaixo transcrito), desta feita para verifica se houve de fato a escrituração conforme os ditames da legislação:

“A Instrução Normativa SRF nº 419, de 10 de maio de 2004, que dispõe sobre o cálculo, a utilização e a apresentação de informações do crédito presumido do IPI, instituído pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, vem em seu artigo 16 estabelecer que:

Art. 16. O estabelecimento matriz da pessoa jurídica produtora e exportadora que apurar crédito presumido de IPI deverá escriturá-lo no item 005 do quadro "Demonstrativo de Créditos" do livro Registro de Apuração do IPI, com indicação de sua origem no quadro "Observações".

Portanto, sendo a requerente contribuinte do IPI, o aproveitamento do crédito presumido DEVE ser via escrituração do montante apurado no "no item 005 do quadro "Demonstrativo de Créditos" do livro Registro de Apuração do IPI", como determina o artigo 16, acima transcrito"

18. Assim se manifestou a DRJ no encaminhamento da nova diligência:

Em vista do exposto proponho o encaminhamento do processo à unidade de origem para que sejam tomadas as seguintes providências:

- 1) que seja verificado e atestado pela autoridade fiscal se ocorreu a apropriação do crédito presumido na escrita, como determina a legislação aplicável;
- 2) que seja verificada a legitimidade e materialidade, com emissão de parecer conclusivo, de todo o saldo credor apurado pela requerente ao final do 4º trimestre de 2002;
- 3) que seja verificado o momento em que ocorreu o estorno no Livro de Apuração do IPI do valor solicitado em ressarcimento neste processo.

19. A fim de atender a diligência proposta consultaram-se, inicialmente, os documentos que já se encontravam anexados aos Autos, e a partir dos Balancetes Analíticos Mensais acostados ao volume 2 (dois), constatou-se que a conta 11502, Imposto a Recuperar IPI, não recebeu qualquer lançamento durante o ano calendário 2002, permanecendo com mesmo saldo durante todo período (R\$ 1.218,14).

20. Intimou-se (TIF Nº 25/2017) o contribuinte a apresentar, dentre outros, Livro de Registro de Apuração de IPI (RAIPI) referente ano anos de 2002 e 2003.

21. Em sua resposta, após a dilação de prazo requerida e deferida, alegou que o Termo de Intimação Fiscal (TIF) extrapolou o objeto da diligência proposta, e ainda, que os valores do seu crédito já foram reconhecidos na Informação Fiscal 038/2011 (fls. 1.422/1. 423), porém não apresentou o Livro de Registro de Apuração de IPI (RAIPI).

22. Ante a não apresentação do livro de Registro de apuração de IPI (RAIPI), emitiram-se os Termos de Intimação Fiscal nº 67 e 100/2017, em sua resposta o contribuinte declara que não mais possui o livro requisitado.

23. Portanto não restou comprovado nenhum dos itens proposto pela DRJ, visto que não houve comprovação do crédito escriturado no (RAIPI), salientado que a conta de Imposto a recuperar de IPI não recebeu nenhum lançamento, durante o ano de 2002, conforme balancetes analíticos mensais acostados ao volume 2 (dois).

A DRJ/JFA, por meio do Acórdão 09-66.133 (fls. 1721-1731), considerou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela recorrente contra o indeferimento do Pedido de Ressarcimento e a não homologação das DCOMP objeto destes autos, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002

IPI. RESSARCIMENTO. AUSÊNCIA DE APURAÇÃO TRIMESTRAL. AUSÊNCIA DO RAIPI.

Os créditos do IPI, básicos e presumido, escriturados na forma da legislação específica, serão utilizados pelo estabelecimento que os escriturou na dedução, em sua escrita fiscal, dos débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos tributados, podendo ser ressarcidos, após efetuadas referidas deduções, ao final de cada trimestre-calendário.

A ausência de apuração do saldo credor ressarcível no Livro Registro de Apuração de IPI - RAIPI impossibilita a verificação da apuração dos créditos escriturados, básico e presumido, e dos débitos do período, bem como impede o controle dos saldos na escrita fiscal do contribuinte, deixando de opor liquidez e certeza ao pleito de ressarcimento.

A recorrente foi cientificada da decisão em 12/04/2018. Irresignada, em 11/05/2018 apresentou o Recurso Voluntário de fls. 1738-1749, em que reitera seu direito ao crédito, alegando que a falta de apresentação do Livro Registro de Apuração do IPI não prejudica a apuração do saldo credor do tributo e, por conseguinte, a certeza e a liquidez do crédito pleiteado, o que poderia ser verificado no Demonstrativo de Apuração do Crédito Presumido do IPI, pedindo que se reconheça o direito creditório e homologue as compensações constates da PER/DCOMP nº 25019.74567.171204.1.3.011180.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rafael Luiz Bueno da Cunha**, Relator

1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

2. Delimitação da lide

Impende, de início, proceder à devida delimitação da lide para que se possa prosseguir com o voto. Como ficou claro no relatório supra, trata-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI referente ao 4º trimestre de 2002 vinculado a compensações de débitos próprios de CSLL apurada em julho de 2003 e de IRPJ apurado em julho e em outubro de 2003. O indeferimento do ressarcimento se deu em razão de ter a Delegacia da Receita Federal em Nova Iguaçu ter considerado inexistente o direito creditório pleiteado, o que a recorrente combate.

A discussão, portanto, cinge-se à existência do direito creditório objeto do pedido de ressarcimento. Determinado o objeto do julgamento, passa-se à análise do mérito.

3. Mérito

3.1. Do crédito presumido de IPI da Lei nº 10.276/ 2001

Reputa-se importante tecer alguns comentários sobre a apuração de crédito presumido do IPI com base na Lei nº 10.276/2001, vez que essa foi a forma de apuração dos créditos pleiteados no caso em tela.

A Lei nº 9.363/96 instituiu, para a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais, crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como forma de ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo. Em seu art. 2º, dispôs sobre a forma de apuração de tal crédito.

Por sua vez, a Lei nº 10.276/2001, resultante da conversão da MP nº 2.202-2/2001, estabeleceu uma forma alternativa de apuração de crédito presumido do (IPI) como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS). Para tanto, delegou, expressamente, a disciplina dessa apuração ao regulamento.

Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento. (grifei)

Assim, tendo o legislador facultado à pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais escolher entre duas formas alternativas de apuração de crédito presumido de IPI para fins de ressarcimento das contribuições para PIS/PASEP e para a COFINS, estamos diante, claramente, de opções fiscais, instituto assim definido por Marco Aurélio Greco:

[...] opções fiscais [...] são alternativas criadas pelo ordenamento, propositalmente formuladas e colocadas à disposição do contribuinte para que dela se utilize, conforme sua conveniência.

[...] O ordenamento indica dois caminhos e deixa ao contribuinte a escolha de seguir um ou outro, sendo que eventualmente um deles pode ser menos oneroso do que o outro.¹

Em relação à opção instituída pela Lei nº 10.276/2001, a regulamentação do regime de apuração se deu com a edição da Instrução Normativa RFB nº 69/2001, cujo art. 2º transcreve-se abaixo.

DA OPÇÃO

Art. 2º A opção pelo regime alternativo de que trata esta Instrução Normativa abrangerá:

I - o último trimestre-calendário do ano de 2001, se exercida neste ano;

II - todo o ano-calendário, se exercida nos anos subseqüentes;

III - o período remanescente do ano-calendário, na hipótese de exercício quando do início de atividades da pessoa jurídica.

Art. 3º A opção de que trata o art. 2º será formalizada na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), correspondente ao:

I - último trimestre-calendário do ano de 2001, na hipótese do inciso I;

II - último trimestre-calendário do ano anterior, na hipótese do inciso II;

III - primeiro trimestre-calendário de atividades, na hipótese do inciso III.

Portanto, a opção deveria ser formalizada na DCTF do último trimestre do ano calendário anterior ao da apuração. Posteriormente, com a edição da Instrução Normativa nº 315, de 03 de abril de 2003, a opção passou a ser formalizada no Demonstrativo do Crédito Presumido (DCP).

No caso em análise, o crédito presumido pleiteado pela recorrente se refere ao 4º trimestre de 2002 e foi apurado com base na Lei nº 10.276/2001. Dessa forma, ela deveria ter formalizado sua opção na DCTF do último trimestre de 2001, o que não ocorreu.

Dessa forma, não tendo sido formalizada a opção na forma da legislação de regência, não há que se falar em direito a crédito presumido apurado com fundamento na Lei nº 10.276/2001, sendo incabível a alegação de “mero erro formal”.

3.2. Da certeza e da liquidez do crédito pleiteado

Ainda que se considere que a recorrente tenha direito a apurar o crédito presumido com base na Lei nº 9.363/1996, há de se lembrar que a compensação tributária se condiciona à certeza e à liquidez do crédito, a teor do que dispõe o art. 170 do Código Tributário Nacional.

¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 113.

Nesse contexto, é incontroverso que, no âmbito de pedidos de ressarcimento e compensação, o ônus probatório da certeza e da liquidez do crédito recai sobre o sujeito passivo, conforme dispõe o Código de Processo Civil, em seu art. 373.

Em se tratando de crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363/1996, como é o caso dos autos, o crédito presumido apurado deve constar da escrita fiscal, de forma a compor, juntamente com os demais créditos (por exemplo, crédito básico), a apuração do saldo no trimestre de apuração. Nesse contexto, eventual ressarcimento depende da existência de saldo credor ao final do trimestre de apuração.

No caso dos autos, a diligência determinada pelo despacho de fls. 1494-1496 visava justamente verificar se o crédito presumido foi apropriado na escrita fiscal da recorrente e se havia saldo credor ao final do 4º trimestre de 2002.

No entanto, no âmbito do procedimento, após intimada e reintimada a apresentar o Livro Registro de Apuração do IPI dos anos 2002 e 2003, em documento juntado à fl. 1701, a recorrente declarou não os possuir para apresentação, o que inviabilizou a determinação do saldo credor do IPI no período de apuração pleiteado.

Impende frisar que à época dos fatos vigia o Decreto nº 2.637/1998 (Regulamento do IPI), que, em seu art. 345, VIII e §7º, dispunha sobre a obrigatoriedade de escrituração do Livro Registro de Apuração do IPI.

SEÇÃO III

Dos Livros Fiscais

SUBSEÇÃO I

Disposições Preliminares Modelos e Normas de Escrituração

Art. 345. Os contribuintes manterão, em cada estabelecimento, conforme a natureza das operações que realizarem, os seguintes livros fiscais:

[...]

VIII - Registro de Apuração do IPI, modelo 8.

[...]

§7º O livro Registro de Apuração do IPI será utilizado pelos estabelecimentos industriais, e equiparados a industrial.

Ora, no caso em questão, o Livro Registro de Apuração do IPI é essencial para determinação do saldo credor do período para o qual se requer o ressarcimento. Alega a recorrente que a parte da sua produção destinada ao mercado interno é pequena e tributada à alíquota zero. No entanto, não constam dos autos as notas fiscais de venda para o mercado interno (nem o Livro Registro de Apuração do IPI, como visto). A simples alegação, sem a comprovação documental, não faz prova da inexistência de débitos de IPI por parte da recorrente no período de apuração.

Por fim, há que se destacar, ainda, que a não apresentação da escrita (Livro Registro de Apuração do IPI) impossibilita a comprovação do estorno do crédito compensado, conforme impõe o art. 5º da Lei nº 9.363/1996.

Art. 5º A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente.

Em suas razões, a recorrente aduz que, embora não tenha apresentado o Livro Registro de Apuração de IPI, o saldo credor estaria comprovado no Demonstrativo do Crédito Presumido (DCP) (fls. 52-61) e no Demonstrativo de Apuração do Crédito Presumido do IPI (fls. 1445-1457). Sem razão, porém, vez que tais demonstrativos se prestam à apuração do crédito presumido, e não do saldo credor do IPI.

Aqui, deve-se frisar que o que resta não comprovado não é a apuração do crédito presumido, mas sim a certeza e a liquidez de saldo credor de IPI passível de ressarcimento ao final do 4º trimestre de 2002. Nesse sentido, perfeita a consideração tecida pelo julgador de primeira instância, abaixo transcrita.

Conclui-se que, apesar da apuração do crédito presumido do 4º trimestre de 2002, um dos elementos que compõem os créditos da empresa, inexistem documentos que demonstrem a apuração do saldo credor ressarcível ao final do mencionado período, bem como demonstrem o estorno na escrita fiscal dos montantes solicitados em ressarcimento. Didaticamente falando, não existem documentos que demonstrem a certeza e liquidez do crédito solicitado, uma vez que não restou comprovada a apuração do saldo credor com o confronto de créditos (básicos e presumido) e débitos, assim como não se sabe se o montante pedido em ressarcimento permaneceu na escrita fiscal para abater outros débitos, beneficiando duplamente o contribuinte.

4. Dispositivo

Por todo exposto, nego provimento ao recurso.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha