



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10410.720494/2011-35
ACÓRDÃO	3002-003.968 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	USINA CANSANÇÃO DE SINIMBU SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

RESSARCIMENTO. AQUISIÇÕES DE OPTANTES PELO SIMPLES.

Por expressa determinação legal, as aquisições de produtos de empresas optantes pelo Simples não ensejarão, aos adquirentes, direito a escrituração ou a fruição de créditos do IPI.

AQUISIÇÃO DE COMERCIAL VAREJISTA. CRÉDITOS.

Não há previsão legal para fruição de créditos de IPI nas aquisições de produtos de estabelecimento varejista.

IPI. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. GLOSA MANTIDA.

Somente geram direito a crédito de IPI matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que se integrem ao produto final ou se consumam por ação direta no processo de industrialização. Glosa mantida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Renan Gomes Rego (substituto [a], Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao (Presidente).

RELATÓRIO

Para fins de economia processual adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade (fls. 54/63) interposta contra o Despacho Decisório de fl. 50, que homologou parcialmente a Declaração de Compensação (DCOMP) nº 01096.40353.050506.1.3.01-5081 e não homologou outras três DCOMP, em conformidade com o Parecer SAORT/DRF-Maceió (fls. 47/49), datado de 22/02/2011.

O crédito objeto da controvérsia refere-se a pedido de ressarcimento de IPI extemporâneo (PER nº 17101.35174.050506.1.1.01-3046), já analisado nos termos do referido Parecer e Despacho Decisório que integram o processo nº 10410.720649/2010-52 (cópias às fls. 40/42 destes autos).

Conforme apurado naquele processo, do crédito total pleiteado de R\$ 557.021,59, foi reconhecido o valor de R\$ 1.816,20, conforme fl. 40, nos termos do Termo de Encerramento de Fiscalização (fls. 3.109/3.145 do processo nº 10410.720649/2010-52). O referido termo, após motivar as glosas efetuadas, apresenta o seguinte resumo:

- R\$ 302.527,18 – glosa em razão de compras efetuadas junto a comerciantes varejistas e outros prestadores de serviço;
- R\$ 154.053,85 – glosa referente a compras de empresas optantes pelo Simples Federal;
- R\$ 98.624,36 – glosa decorrente de aquisições de industriais e atacadistas não enquadradas como insumos.

Da Manifestação de Inconformidade

A contribuinte, em manifestação tempestiva (fl. 69), contesta as glosas efetuadas, apresentando, em síntese, os seguintes fundamentos:

1. Das aquisições junto a empresas classificadas como varejistas

Alega a nulidade das glosas dos créditos relativos às aquisições de bens provenientes de empresas consideradas varejistas, sustentando que os critérios utilizados pela fiscalização para enquadramento dos fornecedores como comerciantes varejistas ou atacadistas não possuem amparo legal.

Invoca o art. 14 do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544/2002), argumentando que a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) e as descrições das atividades principais ou secundárias dos fornecedores são irrelevantes para fins de enquadramento sob o regulamento do IPI, pois a distinção entre comércio varejista e atacadista depende do montante e da destinação das operações realizadas, independentemente do contrato social.

Afirma, ainda, que a fiscalização incorreu em erro ao considerar o volume de vendas no semestre civil apenas com a recorrente como critério de habitualidade, classificando indevidamente as empresas como varejistas. Cita precedente do TRF da 4ª Região acerca da conceituação de atacadista e varejista, e sustenta que o art. 165 do RIPI/2002 ofende o princípio da isonomia, ao não reconhecer o direito ao crédito do IPI em aquisições de empresas tidas como varejistas.

Requer, assim, o reconhecimento da nulidade das glosas, com a recomposição dos valores indevidamente desconsiderados.

2. Das aquisições de optantes pelo Simples Federal

Defende a legitimidade dos créditos decorrentes de aquisições junto a fornecedores optantes pelo Simples Nacional, argumentando inexistir fundamento lógico ou jurídico para a exclusão desses valores, uma vez que as compras realizadas possuem o mesmo caráter econômico e operacional das efetuadas junto a outros contribuintes.

Aduz que tal exclusão constitui violação ao princípio constitucional da isonomia e afirma que grande parte das empresas indicadas pela fiscalização não possuíam, à época, a condição de optantes do Simples, ou sequer estavam enquadradas nesse regime.

Sustenta, ainda, que foi impedido de verificar a situação cadastral dessas empresas, sob o argumento de sigilo fiscal, o que configuraria cerceamento de defesa. Assim, requer a anulação das glosas e a homologação integral das compensações declaradas.

3. Dos produtos glosados por não serem considerados insumos

Afirma que, na condição de agroindústria, os produtos glosados participam diretamente do processo produtivo, sendo consumidos, desgastados ou alterados durante a fabricação de açúcar e álcool a partir da cana-de-açúcar.

Alega, portanto, que tais produtos se enquadram no conceito de insumos previsto no art. 164, I, do RIPI/2002, e, conseqüentemente, geram direito ao crédito do IPI, devendo ser restabelecidos ao montante ressarcível.

Do pedido final

Ao final, requer:

- a) a homologação integral das compensações sob exame;
- b) o reconhecimento da validade dos créditos glosados referentes a fornecedores varejistas, optantes pelo Simples e insumos; e
- c) a suspensão da exigibilidade dos débitos indicados nas DCOMP, nos termos do art. 151, III, do CTN.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Neiva Aparecida Baylon, Relatora.

I - Tempestividade

Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

O presente processo versa sobre a análise de diversas Declarações de Compensação (DCOMP) — de números 01096.40353.050506.1.3.01-5081, 26240.75903.010207.1.7.01-1230, 27278.32119.100506.1.3.01-8201 e 08514.72776.070706.1.3.01-1603 — referentes a créditos extemporâneos de IPI vinculados ao 1º trimestre de 2006, apurados com fundamento no Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002), Lei nº 9.779/1999, Lei nº 9.430/1996, IN SRF nº 33/1999 e IN SRF nº 460/2004.

As declarações foram objeto de procedimento fiscal (MPF nº 04.4.01.00-2010-00491-0) instaurado pela DRFB/AL, que deferiu parcialmente os créditos pleiteados, glosando três grupos de valores:

1. Créditos provenientes de aquisições de empresas classificadas como varejistas, sob o argumento de que tais operações não se enquadram no conceito de insumo definido no RIPI/2002;
2. Créditos relativos a aquisições de empresas optantes pelo Simples Federal, com base na inexistência de previsão legal para aproveitamento de créditos em operações com tais contribuintes;
3. Créditos sobre produtos entendidos como não-insumos, desconsiderando a natureza agroindustrial da Recorrente, que desenvolve atividades agrícolas (produção de cana) e industriais (produção de açúcar e álcool).

Inconformada, a Recorrente interpõe o presente Recurso Voluntário ao CARF, reiterando a existência de nulidade e erro de direito no acórdão recorrido, e requerendo a reforma integral da decisão para reconhecimento e homologação total das compensações declaradas.

II- Da nulidade das glosas dos créditos relativos à aquisição de bens de empresas consideradas varejistas.

A controvérsia ora apreciada diz respeito à glosa dos créditos de IPI relativos às aquisições de insumos provenientes de comerciantes classificados como varejistas, conforme os registros constantes nos CNPJs de seus fornecedores.

A autoridade fiscal baseou-se nos arts. 14, 165 e 519 do Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544/2002 – RIPI/2002), bem como no Parecer Normativo CST nº 35/1976, que disciplina a caracterização de estabelecimentos atacadistas e varejistas e o direito ao crédito de IPI nas aquisições realizadas de não contribuintes do imposto.

Dispõe o art. 165 do RIPI/2002:

“Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão, ainda, creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de comerciante atacadista não contribuinte, calculado pelo adquirente, mediante aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre cinquenta por cento do seu valor constante da respectiva nota fiscal.”

Conforme o art. 14, II, do mesmo regulamento, considera-se estabelecimento comercial varejista aquele que efetuar vendas diretas a consumidor, ainda que realize vendas por atacado esporadicamente, sendo estas assim consideradas quando, no mesmo semestre civil, não ultrapassarem 20% do total das vendas realizadas.

Dessa forma, somente os estabelecimentos habitualmente atacadistas, isto é, que realizem vendas por atacado superiores a 20% de seu total semestral, poderiam ser enquadrados na hipótese autorizadora do crédito prevista no art. 165 do RIPI/2002.

O Termo de Encerramento de Fiscalização (fls. 3109/3145) demonstra que a fiscalização identificou, mediante levantamento detalhado dos fornecedores constantes do pedido de ressarcimento, que grande parte deles encontrava-se registrada no CNPJ como comércio varejista, conforme os dados constantes do CNAE principal à época dos fatos.

A glosa foi, portanto, fundamentada em critério objetivo e verificável, com base na informação cadastral pública mantida pela Receita Federal, em consonância com o disposto no art. 19 da IN SRF nº 200/2002, que regulamentava a inscrição e consulta ao CNPJ.

Além disso, a fiscalização constatou que o volume de vendas acumulado para a Recorrente nos exercícios de 2002 a 2004 não seria suficiente para descaracterizar os fornecedores como varejistas, nos termos do limite estabelecido no art. 14, II, do RIPI/2002. Assim, não se poderia considerá-los atacadistas, o que inviabiliza o crédito pretendido.

Embora a contribuinte sustente que o CNAE não seria elemento suficiente para definir a natureza das operações de seus fornecedores, não apresentou qualquer prova documental que infirmasse as conclusões da fiscalização.

Não indicou quais fornecedores supostamente atuariam como atacadistas, tampouco comprovou que as vendas por atacado realizadas por eles ultrapassaram o limite de 20% no semestre civil.

Nesse contexto, aplica-se o disposto no art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), que assim estabelece:

“Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.”

Em conformidade com tal dispositivo, incumbe à parte que alega o fato constitutivo de seu direito apresentar a respectiva prova. No caso em exame, cabia à contribuinte comprovar que seus fornecedores, embora registrados como varejistas, realizavam vendas habituais por atacado, aptas a descaracterizar o enquadramento cadastral e legitimar o crédito de IPI.

A ausência dessa demonstração probatória atrai a presunção de veracidade das informações constantes do cadastro fiscal (CNAE) e conduz, por consequência, à validade da glosa efetuada pela fiscalização.

O entendimento adotado pela DRJ encontra amplo respaldo na legislação do IPI e na interpretação administrativa consolidada por este Conselho Administrativo, vejamos:

“Não gera direito a crédito básico do IPI os insumos adquiridos de estabelecimento comercial varejista.”

(Acórdão nº 3201-001.554, 3ª Seção de Julgamento, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, sessão de 08/10/2013)

O Parecer Normativo CST nº 35/1976 foi expresso ao dispor que a caracterização do estabelecimento como atacadista depende da habitualidade das vendas por atacado, sendo insuficiente a ocorrência de vendas esporádicas.

Ademais, conforme bem ressaltou o despacho decisório, a informação sobre o CNAE dos fornecedores é pública e de fácil acesso, de modo que cabia à própria contribuinte verificar previamente a condição dos fornecedores antes de apropriar-se dos créditos.

Logo, a glosa encontra-se devidamente motivada, amparada em norma vigente e coerente com a orientação jurisprudencial administrativa.

Nesse sentido, os créditos glosados têm origem em aquisições realizadas junto a empresas registradas no CNPJ como comércios varejistas, conforme a classificação de CNAE vigente à época dos fatos. A contribuinte, contudo, não apresentou qualquer comprovação documental de que

esses fornecedores efetuavam vendas habituais por atacado, requisito indispensável segundo o art. 14, inciso II, do RIPI/2002 para descaracterizar o enquadramento como varejista.

Dessa forma, a fiscalização atuou em estrita observância aos arts. 14, 165 e 519 do RIPI/2002, bem como ao Parecer Normativo CST nº 35/1976, que consolidam o entendimento de que apenas o comerciante atacadista não contribuinte confere direito ao crédito de IPI nas aquisições de bens de produção. Assim, diante da ausência de prova em contrário e da correta aplicação das normas de regência, a glosa fiscal deve ser integralmente mantida.

Não se verifica violação a princípios constitucionais, tampouco cerceamento de defesa, já que todas as informações constam dos autos e foram detalhadamente apresentadas à contribuinte.

III- Da nulidade das glosas dos créditos relativos à aquisição de bens de empresas optantes pelo simples nacional

Nos termos do art. 23 da Lei Complementar nº 123, de 2006 (antigo art. 7º da Lei nº 9.317, de 1996), dispõe-se que:

“As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.”

O regime do SIMPLES Federal/Nacional constitui um sistema diferenciado e simplificado de apuração e recolhimento de tributos, que unifica em um único pagamento diversas exações federais, inclusive o IPI, e substitui integralmente a sistemática normal de incidência e creditamento.

Ao optar por esse regime, a pessoa jurídica abre mão da aplicação integral das regras ordinárias de apuração e compensação tributária, sujeitando-se às limitações impostas pelo próprio regime especial. Dessa forma, não é possível ao adquirente se creditar de IPI nas compras efetuadas de empresas optantes pelo SIMPLES, haja vista que estas não destacam o imposto nas saídas nem o recolhem de forma individualizada.

A Recorrente afirma que “grande parte” das empresas citadas como optantes pelo SIMPLES não possuía tal classificação à época das aquisições, mas, mais uma vez, não apresentou qualquer prova nesse sentido. A simples alegação desacompanhada de documentação hábil não é suficiente para infirmar a informação oficial constante das bases cadastrais da Receita Federal.

Cumprе ressaltar que a verificação da opção pelo SIMPLES é de caráter público, podendo ser feita pelo próprio contribuinte mediante consulta no sítio eletrônico da Receita Federal, razão pela qual não prospera a alegação de cerceamento de defesa.

Vejamos o que dispõe o art. 5º e §§ da Lei nº 9.317/1996, que instituiu o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, in verbis.

Art. 5º O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte, inscritas no SIMPLES, será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta mensal auferida, dos seguintes percentuais: (...) § 5º - A inscrição no SIMPLES veda, para a microempresa ou empresa de pequeno porte, a utilização ou destinação de qualquer valor a título de incentivo fiscal, bem assim a apropriação ou a transferência de créditos ao IPI e ao ICMS. § 6º - O disposto no parágrafo anterior não se aplica relativamente ao ICMS, caso a Unidade Federada em que esteja localizada a microempresa ou empresa de pequeno porte não tenha aderido ao SIMPLES, nos termos do art. 4º.

Embora a Lei Complementar nº 123/2006 tenha revogado a Lei 9.317, ficou mantida a vedação ao crédito na aquisição de fornecedores optantes pelo SIMPLES, de acordo com o art. 23 da LC citada, verbis.

Art.23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

Verifica-se que as empresas optantes pelo SIMPLES tem a tributação do IPI diferenciada, não se seguindo as alíquotas dispostas na TIPI e sim, um acréscimo de percentual na alíquota aplicada sobre a receita bruta, sendo assim, a tributação já é favorecida e não há que se falar em sistemas de débitos e créditos, que só é aplicada na forma normal de tributação.

O tratamento desigual conferido a tais empresas não constitui discriminação indevida, mas consequência lógica da opção voluntária pelo regime simplificado, que concede benefícios em termos de simplificação e unificação de tributos, ao mesmo tempo em que impõe limitações à apropriação ou transferência de créditos de impostos e contribuições.

Assim, a vedação ao creditamento de IPI nas operações realizadas com optantes do SIMPLES traduz mera aplicação do princípio da legalidade tributária, não configurando ofensa ao princípio da isonomia, mas sim expressão da coerência normativa entre o regime privilegiado e suas restrições correlatas.

IV - Da nulidade da glosa dos produtos não considerados como insumo

A decisão recorrida manteve as glosas de créditos de IPI relativas a aquisições consideradas pela fiscalização não enquadradas como insumos, nos termos do art. 164, I, do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002).

Segundo o Termo de Encerramento de Fiscalização (fls. 3109/3145), as glosas decorreram da constatação de que diversos produtos adquiridos pela Recorrente não atendem aos requisitos materiais necessários à caracterização de matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem aptos a gerar crédito de IPI.

De início, afasto qualquer alegação de nulidade processual.

O procedimento fiscal foi conduzido de forma regular, com plena observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, assegurando-se à contribuinte o acesso a todos os

elementos constantes dos autos, inclusive ao Termo de Encerramento de Fiscalização, que apresenta detalhamento completo das glosas realizadas, com discriminação de fornecedores, notas fiscais e valores respectivos.

A contribuinte teve oportunidade de se manifestar e apresentar documentos, não havendo demonstração de prejuízo concreto ou de cerceamento de defesa.

Nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, somente se declara a nulidade de ato processual quando este causar efetivo prejuízo à defesa do contribuinte, o que manifestamente não ocorreu.

Assim, não há que se falar em nulidade do lançamento ou do julgamento de primeira instância, devendo o processo ser apreciado em seu mérito.

O direito ao crédito de IPI encontra fundamento no art. 164, inciso I, do RIPI/2002, segundo o qual:

“O estabelecimento industrial poderá creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos para emprego na industrialização, inclusive de produtos isentos ou tributados à alíquota zero.”

A interpretação administrativa consolidada pela Secretaria da Receita Federal, contudo, restringe tal conceito aos bens que se integrem fisicamente ao produto final ou que se consumam, desgastem ou percam propriedades físicas ou químicas em razão de ação direta sobre o produto em fabricação, conforme dispõem os Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979.

Portanto, nem todo item consumido na atividade industrial se qualifica como insumo para fins de creditamento. A legislação do IPI adota conceito estrito e funcional, baseado na integração ou desgaste direto no processo de industrialização.

No caso sob exame, a fiscalização observou rigorosamente os parâmetros normativos acima descritos. Com base nas notas fiscais apresentadas e no exame da escrituração do contribuinte, o Auditor-Fiscal relacionou, fornecedor por fornecedor, os valores glosados e identificou os grupos de bens adquiridos que não se enquadram no conceito legal de insumo.

Tais categorias, à luz dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979, não geram direito ao crédito do IPI, por não se consumirem nem se desgastarem por ação direta sobre o produto industrializado.

A contribuinte, em seu Recurso, limitou-se a sustentar de modo genérico que os insumos “sem dúvida se consomem, desgastam ou sofrem alteração em decorrência de sua utilização na produção de cana-de-açúcar e na fabricação de açúcar e álcool”. Todavia, não apresentou qualquer prova técnica ou documental que demonstrasse o contato físico direto ou o consumo efetivo dos materiais durante o processo de industrialização.

Nos termos do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015):

“O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito.”

Assim, cabia à contribuinte comprovar o fato constitutivo de seu direito creditório, mediante demonstração individualizada de que cada produto glosado atendia aos critérios normativos de consumo ou integração física. A ausência dessa comprovação atrai a presunção de legitimidade do ato fiscal, impondo a manutenção da glosa.

Por conseguinte, correta a exclusão do direito ao crédito relativamente às aquisições de materiais de manutenção, conservação, peças de máquinas, produtos agrícolas e demais bens indiretos, que, embora necessários à atividade produtiva, não se enquadram na definição legal de insumo prevista na legislação do IPI.

Nesse sentido, não há nulidade a ser reconhecida, e o mérito da decisão recorrida mostra-se inteiramente correto.

A DRJ aplicou adequadamente os arts. 164 e 165 do RIPI/2002, bem como os Pareceres Normativos CST nºs 181/1974 e 65/1979, e a contribuinte não apresentou prova hábil a infirmar as conclusões da fiscalização.

IV – Dispositivo

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário e nego-lhe provimento, mantendo-se integralmente a decisão recorrida, afastadas as alegações de nulidade, por estarem os fundamentos do lançamento e da decisão em conformidade com a legislação do IPI.

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon