



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

**Processo n°** 10665.000921/2006-14  
**Recurso n°** 509.216  
**Acórdão n°** **3802-00.604 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 07 de julho de 2011  
**Matéria** IPI - CRÉDITO PRESUMIDO  
**Recorrente** CURTIDORA ITAÚNA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/03/2003

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. PIS/PASEP E COFINS. LEI Nº 10.276/2001. RECEITA OPERACIONAL BRUTA. GLOSA DE CUSTOS. AUSÊNCIA DE PROVA.

É inviável a retificação do cálculo da receita operacional bruta na fase recursal, sobretudo quando os novos valores informados pelo interessado são desacompanhados de prova da obtenção da receita e divergem do Demonstrativo do Crédito Presumido.

O direito ao crédito presumido está vinculado à prova da efetiva aquisição do insumo. Para não ser alcançado pelos efeitos jurídicos da inidoneidade da documentação fiscal ou de declaração de inaptidão da inscrição do emitente da nota fiscal, o sujeito passivo deve conservar a prova dos pagamentos e dos recebimentos dos bens ou serviços (Lei nº 9.430/1996, art. 82).

Recurso Voluntário Negado.

Direito Creditório Não Reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

REGIS XAVIER HOLANDA - Presidente.

SOLON SEHN - Relator.

EDITADO EM: 13/07/2011

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Juiz de Fora (MG), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo Recorrente, em acórdão assim ementado (fls. 265):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/10/2002 a 31/03/2003*

*CRÉDITO PRESUMIDO. COMPROVAÇÃO DE CUSTO. A nota fiscal de aquisição de insumos, por si só, não comprova a efetividade da aquisição nem o custo dela decorrente. O adquirente deve possuir documentos hábeis e idôneos a comprovar os pagamentos efetuados e a entrada dos insumos em seu estabelecimento. A exigência de apresentação desses documentos faz parte da atividade de fiscalização, não havendo que se falar em extrapolação de competência do Fisco.*

*Solicitação Indeferida*

A decisão recorrida não conheceu os argumentos relacionados à aquisições de energia elétrica e ao equívoco no valor do custo acumulado, por entender que não seriam pertinentes ao período de apuração objeto do presente processo administrativo (fls. 266/v).

Também restou afastada a alegação de não observância, na apuração da receita operacional bruta, do disposto no art. 21, inciso I, da Instrução Normativa SRF nº 420/2005, uma vez que a “receita de venda” informada, além de desacompanhada de qualquer prova, seria divergente da apresentada originariamente no Demonstrativo do Crédito Presumido de fls. 174-175.

Foi mantida, por fim, a glosa dos créditos relativos à aquisição de couro bovino, em face da ausência de documentação hábil e idônea capaz de comprovar os pagamentos efetuados e a entrada efetiva dos insumos (fls. 267/v-268).

O sujeito passivo, em suas razões recursais (fls. 271-283), reitera a não observância do art. 21 IN SRF nº 420/2005. No tocante a glosa de créditos, sustenta que as operações foram devidamente comprovadas, mediante apresentação de notas fiscais válidas, dos livros contábeis, das cópias dos conhecimentos de transportes, da microfilmagem dos cheques e dos comprovantes de transferências bancárias do pagamento dos insumos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Solon Sehn

A ciência da decisão se deu no dia 07/07/2009 (fls. 269/v) e o protocolo do recurso, em 05/08/2009 (fls. 271). Trata-se, portanto, de recurso tempestivo que pode ser

conhecido, uma vez que versa sobre matéria da competência da Terceira Seção e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972.

## I - DA RECEITA OPERACIONAL BRUTA

A alegação de não observância do art. 21 IN SRF nº 420/2005 foi afastada pela decisão recorrida, em face da ausência de comprovação do valor da receita (fls. 267):

*Todavia, verifica-se que os valores informados como “Receita de Revenda”, na planilha de fl. 261, apresentada com a Manifestação de Inconformidade, não foram verificados pelos auditores, o que ensejaria baixar o processo em diligência para a confirmação dos mesmos. No entanto, não se justifica tal providência em razão de a contribuinte ter apenas informado os valores na mencionada planilha (fl. 261), não apresentando provas, ainda que por amostragem, da veracidade de suas alegações. Poderia, por exemplo, juntar aos autos cópia, ainda que parcial, do Livro de Registro de Saídas ou do RAUPI, que atestassem a ocorrência das receitas de revenda.*

*Além disso, essa apuração da empresa, apresentada a posteriori (fl. 261), diverge da apuração original, objeto do Demonstrativo do Crédito Presumido (fls. 174/175), DCP esse que foi a base da verificação efetuada pela autoridade fiscal. Do confronto entre as apurações do Fisco e da contribuinte constata-se que os auditores utilizaram, como valores da ROB, exatamente aqueles informados pela contribuinte no DCP (fls. 174 e 192).*

O Recorrente, para fins de reforma da referida decisão, apresenta “relação do resumo por cfop extraído do livro registro de saídas” (fls. 276, 300 e ss.). Todavia, a prova apresentada não altera o quadro exposto no acórdão recorrido. Isso porque, ainda que superada a preclusão prevista no art. 16, §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235/1972, o resumo apresentado não permite uma apreciação conclusiva, que dependeria da análise do próprio Livro de Registro de Saídas do período. Os novos valores, ademais, divergem do DCP – Demonstrativo do Crédito Presumido, o que, aliada à ausência de prova da obtenção da receita, inviabiliza por completo o acolhimento da pretensão.

## II - DA GLOSA DE CUSTOS

A base de cálculo do crédito presumido do IPI é estabelecida a partir do somatório dos custos previstos no art. 1º, § 1º, da Lei nº 10.276/2001:

*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.*

*§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:*

*I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;*

*II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto.*

Portanto, o direito ao crédito está vinculado ao valor do custo de aquisição do insumo e, evidentemente, à sua respectiva comprovação na forma da legislação tributária. Esta, por sua vez, deve ocorrer mediante apresentação de nota fiscal, de recibo ou de documento equivalente, contendo, no mínimo, a identificação das partes, a especificação do CPF ou do CNPJ, a descrição dos bens ou serviços, a data e o valor da operação (Lei nº 9.532/1997, art. 61, § 1º). Exige-se ainda, nos termos do art. 82 da Lei nº 9.430/1996, que todo o contribuinte, para não ser alcançado pelos efeitos jurídicos de eventual inidoneidade da documentação fiscal ou de declaração de inaptidão da inscrição do emitente, conserve a prova da efetivação dos pagamentos e dos recebimentos dos bens ou serviços:

*Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.*

Desse modo, nos casos de inidoneidade do documento fiscal ou de declaração de inaptidão do emitente, o sujeito passivo tem direito ao reconhecimento dos efeitos tributários que decorrem da operação, desde que, nos termos da Lei nº 9.430/1996 (art. 82, parágrafo único), apresente a prova do pagamento e do recebimento dos bens ou serviços.

Esse dispositivo se aplica mesmo quando os custos encontram-se registrados na escrituração fiscal, porque esta somente tem valor probante em favor do contribuinte, consoante o disposto no art. 9.º, § 1.º, do Decreto-Lei n.º 1.598/1977, no tocante aos fatos lastreados em documentação hábil:

*Art. 9º [...]*

*§ 1º A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.*

É inviável, destarte, o acolhimento da pretensão do contribuinte. A legislação é clara ao estabelecer que, nos casos de suspeita de inidoneidade, a simples apresentação da nota fiscal e da escrituração fiscal, desacompanhadas da prova do pagamento e da entrega da mercadoria, mostra-se insuficiente para a comprovação do custo de aquisição.

Não se questiona o entendimento doutrinário que interpreta a palavra “cobrado”, prevista no art. 153, § 3º, I<sup>1</sup>, da Constituição, no sentido de *incidente* ou *devido*, na linha de Hugo de Brito Machado, José Souto Maior Borges, Cléber Giardino, Geraldo Ataliba, José Souto Maior Borges, Roque Antonio Carrazza, Paulo de Barros Carvalho, André Mendes Moreira, Eduardo Domingos Botallo, entre outros<sup>2</sup>. Todavia, na hipótese dos autos, a prova exigida em consonância com a Lei nº 9.430/1996 não se refere ao pagamento do tributo incidente na operação anterior, mas à comprovação da efetiva ocorrência da aquisição por parte daquele que pleiteia a restituição, bem como do valor do respectivo.

Ao indeferir o pedido de ressarcimento assentada nessa fundamentação, a decisão recorrida não demanda qualquer reparo, porque, segundo ensina Paulo de Barros Carvalho, não há incompatibilidade entre o princípio constitucional da não-cumulatividade e a exigência, para fins de aproveitamento do crédito, de documento hábil e de prova da efetiva ocorrência das operações documentadas:

*É, portanto, requisito para o aproveitamento do crédito que esteja ele vertido em documento hábil para certificar a ocorrência do fato que dá ensejo à apuração do crédito. [...]*

*Cabe destacar, nesta exigência<sup>3</sup>, a necessidade dos documentos atenderem ao que dispõe a legislação, no tocante à sua confecção, tipo, série e demais peculiaridades. Aquilo que se impõe, no caso, é o dever de o contribuinte conferir os documentos que acompanham os bens adquiridos, buscando identificar se atendem ou não ao que estabelecem os dispositivos legais que tratam da matéria. Nada mais.*

*O derradeiro requisito, também percebido na já mencionada legislação, diz respeito à efetiva ocorrência das operações documentadas, o que já foi previamente lembrado letras acima. Ou, por outras palavras, o que estiver registrado – em documento fiscal – deve refletir a efetiva realização do negócio jurídico, com ingresso, real ou simbólico, da mercadoria no estabelecimento adquirente e o respectivo pagamento.*

*Tais providências, quando tomadas em conjunto, evidenciam a boa-fé do contribuinte, eximindo-o de eventuais*

<sup>1</sup> "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;"

<sup>2</sup> Cf.: MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos fundamentais do ICMS. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 140 e ss.; BORGES, José Souto Maior. Isenções e reduções do ICM. Revista de direito tributário, São Paulo, n.º 25-26, p. 208; GIARDINO, Cléber. O ICM e o princípio da não-cumulatividade. Revista de direito tributário, São Paulo, n.º 25-26, p. 119; CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 292 e ss.; ed. CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n.º 33, p. 160 e ss.; MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. São Paulo: Noeses, 2010, p. 122; BOTALLO, Eduardo Domingos. IPI: princípios e estrutura. São Paulo: Dialética, 2009, p. 36. MELO, José Eduardo Soares de. IPI: teoria e prática. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 170 e ss.

<sup>3</sup> O eminente professor se refere ao disposto especificamente no art. 36 da Lei n. 6.374/89, do Estado de São Paulo.

*responsabilidades caso seja posteriormente verificada a prática de ilícitos por terceiros*<sup>4</sup>.

Com efeito, no presente caso concreto, uma das empresas implicadas, embora tenha emitido R\$ 3.299.332,15 em notas fiscais, declarava-se inativa perante a Receita Federal. A segunda fornecedora – que emitiu R\$ 5.592.255,60 em notas – não apresentava DIPJ há mais de dois anos, sendo que, no ano de 2002 (em que emitiu R\$ 1.110.395,50 em notas), declarou como receita tributável o valor de R\$ 20.145,63 (fls. 193).

Tais fatos, como não poderia deixar de ser diferente, fizeram com que a Fiscalização suspeitasse da idoneidade das empresas emitentes das notas fiscais. O Recorrente, assim, foi intimado a apresentar prova do pagamento das faturas e da entrega da mercadoria, na forma prevista no parágrafo único do art. 82, da Lei nº 9.430/1996 (fls. 144-145).

Os documentos apresentados, entretanto, não foram considerados suficientes pela autoridade fiscal, pelas razões assim sintetizadas na decisão recorrida (fls. 199-199/v):

*Quando da fiscalização da Curtidora Itaúna, e diante de suspeita de inidoneidade das empresas acima especificadas, o auditor fiscal intimou a interessada a apresentar os comprovantes dos pagamentos das aquisições efetuadas perante essas empresas (fl. 63). Em resposta, a Curtidora Itaúna apresentou as cópias de cheques anexadas às fls. 72 a 171. A fiscalização analisou, uma a uma, essas cópias de cheques, não os tendo aceitado como comprovação hábil dos pagamentos relativos às notas fiscais relacionadas nos Demonstrativos 1 e 2 (fls. 182 a 184), em razão dos motivos identificados na coluna Observação (cheque nominal à própria Curtidora Itaúna; cheque nominal ao fornecedor, endossado pela Curtidora Itaúna e pago no caixa; cheque nominal ao fornecedor, mas sem qualquer endosso ou registro no verso do cheque a comprovar seu depósito em conta da favorecida. Ao considerar como não comprovados os pagamentos, excluiu os valores das correspondentes aquisições de couro bovino (fl. 190) da apuração do custo de couro (fl. 191).*

*Em sua manifestação de inconformidade a interessada também não apresenta qualquer documento que comprove os pagamentos relativos às aquisições desconsideradas pela fiscalização. Tampouco apresentou, apesar de intimada a fazê-lo (fl. 63), cópias dos conhecimentos de transporte vinculados às aquisições em comento. Os documentos de fls. 249 a 252, que a contribuinte apresentou como exemplo de exigências efetuadas por seus fornecedores quanto à forma de pagamento, não dizem respeito às aquisições que foram objeto de glosa nos trimestres deste processo.*

*[...] a escrituração de uma nota fiscal de aquisição e a contabilização do correspondente pagamento não bastam para legitimar o custo de aquisição. Todo e qualquer pagamento contabilizado deve estar amparado em documentação hábil e idônea a comprovar sua efetividade, bem como sua vinculação com a operação descrita na nota fiscal (boletos ou títulos bancários, cheques nominativos compensados com identificação*

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. Direito tributário, linguagem e método. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 652 e 653-654.

*da conta de depósito, depósitos em conta-corrente identificada, todos, obviamente, coincidentes em datas e valores com as aquisições a eles vinculadas). É de exclusiva responsabilidade da empresa se precaver para que todos os comprovantes dos pagamentos efetuados (e contabilizados) possam identificar o beneficiário desses pagamentos, de forma a permitir sua vinculação com as aquisições correspondentes. Da mesma forma, a empresa deve dispor de meios hábeis para comprovar a entrada dos insumos em seu estabelecimento.*

*Apesar de suas alegações, a contribuinte não apresentou, em sua Manifestação de Inconformidade, um único documento hábil e idôneo a comprovar que os pagamentos vinculados às notas fiscais em comento tiveram os fornecedores dos insumos como beneficiário (Empral e Leather). Importante observar que muitos dos cheques apresentados como prova dos pagamentos efetuados não guardam, sequer, correspondência de datas e valores às notas fiscais emitidas por esses fornecedores. Além disso, a fiscalização apontou, cheque por cheque, quais os motivos que a levaram a concluir que os correspondentes pagamentos não se destinaram às empresas emitentes das notas fiscais (Empral e Leather), sendo que a reclamante não rebateu, especificamente, essa acusação.*

*Com efeito, exatamente para as aquisições efetuadas perante empresas com suspeita de idoneidade a contribuinte não apresentou comprovantes de pagamentos que permitissem vincula-los às pessoas jurídicas emitentes das notas fiscais. É, no mínimo, muita coincidência. No entender desta julgadora os documentos apresentados pela empresa como prova dos pagamentos efetuados (fls. 72 a 171) não são hábeis para a comprovação pretendida. Ressalte-se que algumas das cópias dos cheques apresentadas poderiam ser consideradas hábeis a comprovar a salda de numerário da empresa (Curtidora Itaúna), mas não a comprovar a vinculação dessas saídas de numerário às aquisições de couro bovino efetuadas Empral e Leather.*

*Oportuno assinalar que a base de cálculo do benefício é obtida, exatamente, a partir do custo de aquisição de insumos destinados à industrialização (art. 1º, I, da Lei 10.276/2001). Como admitir um custo se a empresa não conseguiu comprovar a vinculação do pagamento contabilizado ao fornecimento do insumo, nem a entrada desse insumo em seu estabelecimento? Ressalte-se que o caso sob exame trata-se de concessão de um benefício fiscal (crédito presumido). Nesse caso, a comprovação, pela interessada, da legitimidade dos custos de aquisições toma-se indispensável, uma vez que ao requerente do benefício compete a prova do direito creditório pleiteado (artigo 333, capta e inciso I, do Código de Processo Civil). Daí ser indispensável à interessada demonstrar a vinculação do pagamento efetuado à correspondente nota fiscal de aquisição, o que, no caso, como já consignado, não ocorreu.*

*À luz dos motivos expostos, é de se considerar não comprovados, até a presente data as aquisições amparadas pelas notas fiscais*

*emitidas pela Empral e Leather, relacionadas à fl. 187, devendo ser mantida a glosa efetuada pelo auditor.*

Tais fundamentos, em que pese as razões apresentadas pelo Recorrente, são bastantes para justificar a glosa do custo realizado, porque não houve prova da entrega da mercadoria nem do pagamento realizado ou do respectivo valor.

A prova anexa à petição recursal, por outro lado, não infirma essa conclusão, porque os extratos bancários (fls. 229 e ss.) apenas refletem as operações realizadas com os cheques já analisados pela Fiscalização (fls. 144-145). A escrituração e as notas fiscais, consoante destacado, provam apenas os fatos registrados e lastreados em documentação hábil.

Vota-se, assim, pelo conhecimento e integral desprovisionamento do recurso.

Solon Sehn - Relator