



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

**Processo nº** 10935.001749/2004-19  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3102-001.942 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de julho de 2013  
**Matéria** IPI - RESSARCIMENTO  
**Recorrente** SERRARIAS CAMPOS DE PALMAS S/A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMO DE PESSOAS FÍSICAS. DOCUMENTAÇÃO NÃO APRESENTADA. DESCRIÇÃO IMPRECISA DOS ITENS ADQUIRIDOS NO DOCUMENTÁRIO FISCAL APRESENTADO. AUSÊNCIA DE REGISTRO NA CONTABILIDADE. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

1. É ônus do contribuinte provar o direito ao crédito presumido do IPI calculado sobre matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem adquiridos de pessoas físicas, por meio de documentação adequada que demonstre a regularidade das aquisições e identificação dos insumos, bem como os registros das respectivas operações nos livros contábeis e fiscais.

2. A falta ou a apresentação de documento sem a perfeita identificação dos produtos adquiridos de pessoas físicas impossibilita o conhecimento da natureza e do tipo de produto adquirido e, por falta de identificação, a sua inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro- Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/08/2013 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 18

/08/2013 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 30/08/2013 por LUIS MARCELO GUER

RA DE CASTRO

Impresso em 03/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento- Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, José Fernandes do Nascimento, Andréa Medrado Darzé e Helder Massaaki Kanamaru.

## Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento (fls. 1.327/1.328) complementar, no valor de R\$ 331.871,95, ao crédito presumido do IPI do 1º trimestre de 2004, no valor de R\$ 901.160,53, anteriormente reconhecido por meio do Despacho Decisório de fls. 1.221/1.232, que se tornou definitivo na esfera administrativa, em face da ausência de contestação.

Em cumprimento à determinação judicial, exarada na Sentença de fls. 1.396/1.400, o titular da Unidade da Receita Federal de origem proferiu o Despacho Decisório de fls. 1.504/1.510, em que reconheceu, parcialmente, o crédito complementar pleiteado, no valor de R\$ 76.510,50, acrescido da taxa Selic a partir de 25/6/2009, com base nas razões apresentadas nos itens 19 a 25 (fls. 1.507/1.508). A glosa parcial do crédito, no valor de R\$ 255.361,45, foi motivada pelos fatos explicitados nos itens 20 a 25, a seguir transcritos:

### **CFOP 2.116 (Matriz)**

*20. Na análise dos documentos do CFOP 2.116, as ocorrências a seguir foram verificadas para justificar a não inclusão dos valores no recálculo do crédito.*

*21. Conforme demonstrado no Anexo I (fls. 1434/1436), os documentos emitidos por INDÚSTRIAS PEDRO N. PIZZATO LTDA - CNPJ 76.501.394/0004-76 não foram localizados nos arquivos digitais, fato que impossibilita a identificação e o enquadramento das mercadorias adquiridas. Somado a isso, também não foram localizados na contabilidade, fato que impossibilita caracterizar a operação como regular, pois neste caso não existe um registro contábil do efetivo pagamento, nem mesmo de uma expectativa de pagamento (registro de um passivo), o que torna inviável o ressarcimento de valor não pago.*

### **PESSOAS FÍSICAS (Matriz)**

*22. Verificou-se inicialmente que o total das operações de compra de mercadorias de pessoas físicas no trimestre coincide com o valor total que não foi considerado no cálculo inicial do crédito presumido (nem pela interessada no DCP, nem pelo Fisco). E apesar de algumas diferenças verificadas, o valor total do período, para o efeito de cálculo do crédito presumido, foi computado uma única vez, pois, com certeza, não se referem (ou não deveriam se referir) a operações diversas. De qualquer modo, as ocorrências a seguir foram verificadas no demonstrativo apresentado pela interessada para justificar a não inclusão dos valores no recálculo do crédito, conforme apontado no Anexo II (fl. 1437):*

*a) A quase totalidade dos documentos (aqueles que constaram dos arquivos digitais) aponta a descrição das mercadorias adquiridas como “DIVERSOS”, portanto, não passíveis de enquadramento como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem;*

***b) Alguns dos documentos relacionados são, na verdade, da Filial 0002, portanto, lançados indevidamente na matriz (em duplicidade);***

***c) Outros documentos se referem a aquisições de produtos para recebimento futuro (simples faturamento - CFOP 2.922), cuja inclusão no cálculo do crédito presumido somente é permitida a partir do momento da sua efetiva entrada no estabelecimento adquirente (art. 17 da IN SRF nº 315/2003 já citada na la decisão); e***

***d) Por fim, tratam-se de operações com pessoas físicas, que não são contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS, portanto, não passíveis de inclusão no cálculo do crédito presumido, conforme previsto no art. 5º, §2º, da IN SRF nº 315/2003, disposição normativa já citada na primeira decisão.***

#### **CFOP 1.101 (Filial 0002)**

23. De acordo com as informações contidas nos arquivos digitais apresentados, parte dos documentos do Código Fiscal de Operação e Prestação (CFOP) 1.101 encontra-se devidamente lançado na escrita fiscal (livros fiscais) e também na contabilidade, fato que denota, em face do registro contábil do pagamento (ou do passivo), a regular aquisição de mercadorias de contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. Além disso, consta nesses arquivos digitais (campo “descrição da mercadoria” / “descrição complementar da mercadoria” do arquivo 4.3.4 do ADE COFIS nº 55/2009) tratar-se de aquisição de mercadorias enquadradas como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem. Mostra-se, assim, procedente a inclusão de parte desses valores no recálculo do crédito. Já em relação ao restante dos documentos, as ocorrências a seguir foram verificadas para justificar a não inclusão dos valores no recálculo do crédito.

***24. Nas operações de compra de mercadorias de pessoas físicas, conforme demonstrado no Anexo III (fl. 1438), verificou-se que:***

***a) A totalidade dos documentos aponta a descrição das mercadorias adquiridas como "DIVERSOS", portanto, não passíveis de enquadramento como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem; e***

***b) Além disso, tratam-se de operações com pessoas físicas, que não são contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS, portanto, não passíveis de inclusão no cálculo do crédito presumido, conforme previsto no art. 5º, §2º, da IN SRF nº 315/2003, disposição normativa já citada na primeira decisão.***

25. Nas operações de compra de mercadorias de pessoas jurídicas, conforme demonstrado no Anexo IV (fl. 1439), verificou-se que a totalidade dos documentos aponta a descrição das mercadorias adquiridas como "DIVERSOS", portanto, não

*passíveis de enquadramento como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem. (grifos não originais)*

Em sede de manifestação de inconformidade (fls. 1.531/1.534), a recorrente contestou apenas a glosa da parcela dos créditos relativos às aquisições de pessoas físicas, no valor de R\$ 299.735,12, com base na alegação de que todas as aquisições de insumos, independentemente de ser o fornecedor contribuinte ou não da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, deviam ser computadas na base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 1.551/1.557), em que, por unanimidade de votos, a 8ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto/SC julgou improcedente a manifestação de inconformidade, sob o fundamento de que as compras de insumos de pessoas físicas não podiam ser utilizadas para efeito de determinação da base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Em 30/4/2012, a recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância. Inconformada, em 30/5/2012, protocolou o Recurso Voluntário de fls. 1.570/1.578, em que reafirmou as razões de defesa aduzidas na manifestação de inconformidade. Em aditamento, alegou que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob o regime do recurso repetitivo, no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 993.164/MG, reconheceu a ilegalidade das normas que excluía da base de cálculo do crédito presumido do IPI os valores das matérias-primas e dos insumos adquiridos de pessoas físicas.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

A controvérsia limita-se apenas a glosa dos créditos relativos às compras de pessoas físicas, no valor de R\$ 299.735,12, descritas nos Anexos II (fl. 1.493) e III (fl. 1.494) do Demonstrativo do Crédito Presumido do IPI do 1º Trimestre de 2004.

Conforme delineado no relatório precedente, as razões da glosa dos créditos provenientes das aquisições de pessoas jurídicas quanto dos créditos decorrentes das compras das pessoas físicas foram fundamentadas praticamente nos mesmos fatos. Porém, a recorrente não contestou à glosa dos créditos relativos às aquisições das pessoas jurídicas.

Com efeito, a inconformidade da recorrente limitou-se apenas as glosas dos créditos decorrentes das compras das pessoas físicas, porém, limitada à questão jurídica, ou seja, a existência de restrição normativa ao direito de apropriação do crédito presumido do IPI relativo às aquisições de pessoas físicas.

Entretanto, conforme explicitado nos itens 22 e 24 do contestado Despacho Decisório, além do óbice de natureza jurídica, foram relatadas questões de natureza fática que motivaram a glosa dos referidos créditos. Tais fatos, em suma, foram os seguintes:

a) uma parte dos documentos foi lançada em duplicidade; e

b) a parte restante dos documentos apresentava as seguintes irregularidades:  
b.1) uma parte dos documentos se referem a aquisições de produtos para recebimento futuro, cuja inclusão no cálculo do crédito presumido do IPI somente é permitida a partir do momento da sua efetiva entrada no estabelecimento adquirente; e b.2) os demais produtos foram descritos como “DIVERSOS”, o que impossibilitava o enquadramento das respectivas aquisições como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem.

Conforme mencionado, no recurso em apreço, assim como na manifestação de inconformidade, a recorrente alegou apenas que as aquisições de pessoas físicas integravam a base de cálculo do crédito presumido do IPI, com suporte no entendimento esposado na jurisprudência administrativa e judicial transcrita nas respectivas peças defensivas, porém não apresentou qualquer contestação em relação às relevantes irregularidades apontadas pela fiscalização, tampouco apresentou qualquer elemento probatório que infirmasse os motivos fáticos da glosa dos créditos decorrentes das compras de pessoas físicas.

No âmbito deste Conselho, por força do disposto no art. 62-A do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com as alterações posteriores, a questão jurídica, atinente à falta de amparo legal para apropriação dos créditos provenientes das aquisições de insumos de pessoas físicas, ficou superada a partir da decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), prolatada no julgamento do REsp nº 993.164/MG, processado sob regime do art. 543-C do CPC, que reconheceu o direito de o contribuinte apropriar-se do crédito presumido do IPI relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens adquiridos de pessoas físicas. O enunciado da ementa do referido acórdão tem o seguinte teor, *in verbis*:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97. CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO). CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.*

*1. O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal.*

*2. A Lei 9.363/96 instituiu crédito presumido de IPI para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, ao dispor que:*

*"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior."*

*3. O artigo 6º, do aludido diploma legal, determina, ainda, que "o Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador".*

*4. O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, expediu a Portaria 38/97, dispondo sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei 9.363/96 e autorizando o Secretário da Receita Federal a expedir normas complementares necessárias à implementação da aludida portaria (artigo 12).*

*5. Nesse segmento, o Secretário da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 23/97 (revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela Instrução Normativa 313/2003, também revogada, nos mesmos termos, pela Instrução Normativa 419/2004), assim preceituando: "Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.*

*§ 1º O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive: I - Quando o produto fabricado goze do benefício da alíquota zero; II - nas vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação.*

*§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS."*

*6. Com efeito, o § 2º, do artigo 2º, da Instrução Normativa SRF 23/97, restringiu a dedução do crédito presumido do IPI (instituído pela Lei 9.363/96), no que concerne às empresas produtoras e exportadoras de produtos oriundos de atividade rural, às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS.*

7. Como de sabença, a validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa sobrejacente, viciar-se-ão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: ADI 531 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 11.12.1991, DJ 03.04.1992; e ADI 365 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 07.11.1990, DJ 15.03.1991).

8. Conseqüentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS (Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp 849287/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.08.2010, DJe 28.09.2010; AgRg no REsp 913433/ES, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 04.06.2009, DJe 25.06.2009; REsp 1109034/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 16.04.2009, DJe 06.05.2009; REsp 1008021/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 01.04.2008, DJe 11.04.2008; REsp 767.617/CE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12.12.2006, DJ 15.02.2007; REsp 617733/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.08.2006, DJ 24.08.2006; e REsp 586392/RN, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.10.2004, DJ 06.12.2004).

9. É que: (i) "a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição"; (ii) "o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais"; e (iii) "a base de cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes" (REsp 586392/RN).

10. A Súmula Vinculante 10/STF cristalizou o entendimento de que: "Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte."

11. Entrementes, é certo que a exigência de observância à cláusula de reserva de plenário não abrange os atos normativos secundários do Poder Público, uma vez não estabelecido confronto direto com a Constituição, razão pela qual inaplicável a Súmula Vinculante 10/STF à espécie.

12. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descaracteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exsurto legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1035847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009).

13. A Tabela Única aprovada pela Primeira Seção (que agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal e a jurisprudência do STJ) autoriza a aplicação da Taxa SELIC (a partir de janeiro de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (REsp 1150188/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010, DJe 03.05.2010).

14. Outrossim, a apontada ofensa ao artigo 535, do CPC, não restou configurada, uma vez que o acórdão recorrido pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos.

15. Recurso especial da empresa provido para reconhecer a incidência de correção monetária e a aplicação da Taxa Selic.

16. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido.

17. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 993164/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/12/2010, DJe 17/12/2010)

Entretanto, conforme já mencionado, além da questão jurídica, a fiscalização apontou diversas irregularidades nos elementos probatórios apresentados pela recorrente que impossibilitam o reconhecimento do alegado direito creditório. Ademais, a recorrente não contestou nem apresentou qualquer explicação sobre tais irregularidades, o que torna a matéria fático-probatória incontroversa.

Dessa forma, na ausência de comprovação da regularidade da aquisição dos insumos de pessoas físicas, bem como de parte dos registros contábeis e fiscais das respectivas operações, fica impossibilitado o reconhecimento do respectivo direito creditório.

Por todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso, para manter na íntegra o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

Processo nº 10935.001749/2004-19  
Acórdão n.º **3102-001.942**

**S3-C1T2**  
Fl. 14

---

CÓPIA