



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.912602/2012-31
ACÓRDÃO	3402-012.919 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARCOPOLO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 227 DO RIPI. AQUISIÇÕES DE COMERCIANTES VAREJISTAS. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 DO CTN.

O crédito presumido do art. 227 do RIPI constitui benefício fiscal de natureza excepcional, cuja fruição depende do preenchimento cumulativo dos requisitos legais, não se admitindo interpretação ampliativa ou equiparação de hipóteses não previstas. A ausência de comprovação de que os fornecedores se enquadram como comerciantes atacadistas não contribuintes impede o reconhecimento do direito creditório.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro José de Assis Ferraz Neto que dava provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, José de Assis Ferraz Neto, Laércio Cruz Uliana Junior (substituto integral), Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra **Acórdão nº 15-044.283**, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA) com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2008 a 31/03/2008

IPI. REGIME AUTOMOTIVO. SUSPENSÃO OBRIGATÓRIA. PEÇAS E COMPONENTES DESTINADOS À INDÚSTRIA DE AUTOPROPULSADOS.

É vedado ao estabelecimento industrial apropriar-se de créditos de IPI decorrentes da aquisição de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças destinados à industrialização dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11 da TIPI, que deveriam ter saído do estabelecimento fornecedor com a suspensão do imposto.

IPI. REGIME AUTOMOTIVO. SUSPENSÃO OBRIGATÓRIA. LEI Nº 9.826/99. ESTABELECIMENTOS ATACADISTAS NÃO CONTRIBUENTES.

A suspensão do IPI, nos termos da Lei nº 9.826/99, não se aplica nas saídas de estabelecimentos atacadistas não contribuintes. Os estabelecimentos adquirentes de mercadorias destes fornecedores poderão se creditar do equivalente a 50% do valor resultante da aplicação da alíquota sobre o preço das mercadorias.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

1. Cuida o presente processo de pedido de ressarcimento de IPI referente ao 1º trimestre de 2008, objeto de procedimento fiscal sob amparo do MPF 10106.00-2012-01197-8.

2. O valor total do crédito solicitado através do PER/DCOMP nº 35361.55453.290508.1.1.01-0395 foi de R\$ 3.552.473,85, correspondente a crédito básico de IPI, apurado na forma do art. 11 da Lei 9.779/99, mas o valor do crédito reconhecido foi de R\$3.501.382,40, em razão da constatações indicadas no Relatório Fiscal e sintetizadas a seguir:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento (PER) de Créditos de IPI do estabelecimento 88.611.835/0008-03 referente ao 1º Trimestre de 2008. O valor do crédito pleiteado pelo contribuinte é de R\$ 3.552.473,85, correspondente a crédito básico de IPI, apurado na forma do art. 11 da Lei 9.779/99.

(...)

DAS VERIFICAÇÕES PRELIMINARES

O contribuinte, mediante transmissão do PER 35361.55453.290508.1.1.01-0395 na data de 29/05/2008, pleiteou o ressarcimento de R\$3.552.473,85.

Posteriormente, utilizou R\$3.552.473,8 mediante transmissão de declarações de compensação (...).

(...)

O contribuinte, conforme reconstituição do livro de apuração de IPI (anos 2002 a 2008) constante no ANEXO I deste relatório, realizou corretamente o estorno dos valores pleiteados através do Pedido de Ressarcimento.

DAS AQUISIÇÕES COM SUSPENSÃO DO IPI

No período sob análise, **o contribuinte tem a maior parte de seus créditos calculados com base na aquisição de matérias primas e produtos intermediários para a fabricação de carrocerias** para ônibus. (...)

Por outro lado, o contribuinte adquire com suspensão do IPI as partes e peças destinadas à montagem dos ônibus, visto que a empresa além do produzir as carrocerias e algumas das partes de ônibus, também realiza a montagem de ônibus. Tal previsão de aquisição com suspensão possui suporte no art. 5º da lei 9.826, de 1999, com a redação dada pela lei 10.485, de 2002, cuja disciplina encontra-se atualmente no art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 948, de 2009. (vide art. 2º da IN SRF 296, de 2003)

Assim, faz-se importante a distinção entre as duas hipóteses de aquisição com suspensão do IPI no setor automotivo. A primeira consiste na aquisição de insumos básicos pelos produtores de componentes, chassis, carroçarias, partes e peças **e a segunda** ocorre na venda destes para os montadores finais dos veículos. Existe ainda uma terceira hipótese, nas transações envolvendo fabricantes dos componentes, chassis, carroçarias, partes e peças.

(...)

Na segunda hipótese de suspensão (autopeças para os montadores), por sua vez, não há previsão nenhuma na lei 9.826, de 1999, de atendimento a termos ou condições. Ou seja, **a suspensão é obrigatória** nos casos de vendas de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes ou peças dos produtos autopropulsados. Dessa forma, **se a suspensão é obrigatória, não há que se falar em possibilidade de creditamento de IPI** por parte dos adquirentes destes produtos (...).

(...)

Com base nestas informações, **identificamos aquisições de componentes, chassis, carroçarias, acessórios e partes**, como por exemplo: poltronas e suas partes,

*lâmpadas, componentes elétricos, faróis, teclas, etc **com creditamento de IPI**. Pelos motivos acima expostos, em respeito às disposições da lei 9.826, de 1999, com a redação dada pela lei 10.485, de 2002, **não foram aceitos os valores de crédito constantes da tabela abaixo, referentes às aquisições de componentes destinados à montagem de ônibus**. O detalhamento dos itens, cujo registro de créditos de IPI não foram aceitos, em respeito a legislação em vigor, está disposto no ANEXO II.*

(...)

DAS AQUISIÇÕES DE COMERCIANTES

*O contribuinte, no período sob análise, efetuou **compras de insumos diretamente de comerciantes varejistas**, tendo calculado crédito com base no art. 227 do RIPI 2010 – Decreto 7.212, de 2010 (vide art. 165 do RIPI 2002 - Decreto 4.544, de 2002). Ou seja, calculado com base em 50% do valor de aquisição. Contudo, **tal possibilidade está restrita**, conforme estes apontamentos legais, apenas às **aquisições efetuadas perante comerciantes atacadistas não contribuintes**. Dessa forma, não consideramos nos cálculos do saldo credor os valores indicados na tabela abaixo. O detalhamento dos itens não considerados na composição do saldo credor do período e os respectivos fornecedores encontram-se na forma do ANEXO III.*

(...)

DA APURAÇÃO DO SALDO CREDOR

Com base nos dados constantes da reconstituição do livro registro de apuração do IPI do contribuinte, no período de 2002 a 2008, constante do ANEXO I, e tendo por base os ajustes acima mencionados procedeu-se à reconstituição do livro de IPI referente ao primeiro trimestre. Para facilitar a compreensão, a reconstituição traz o último decêndio do trimestre anterior a este período, conforme reconstituição do livro de IPI apresentada no item “DAS VERIFICAÇÕES PRELIMINARES”, bem como os decêndios onde o contribuinte realizou o estorno do(s) PER/DCOMP(s).

(...)

Nos dados da fiscalização, a coluna “Saldo Final” contém o valor máximo a ser reconhecido ao contribuinte, referente ao período em questão.

(...)

CONCLUSÃO

Tendo em vista o acima exposto, proponho que seja reconhecido o direito creditório no valor de R\$ 3.501.382,40 (...).

3. Cientificado do Relatório Fiscal, o interessado apresentou Manifestação de Inconformidade, em 10/12/2013, alegando o seguinte:

III - DAS RAZÕES DE REFORMA DO DESPACHO DECISÓRIO

1. A necessidade de constituição do crédito tributário por meio de lançamento de ofício (arts. 142 e 149, V, do Código Tributário Nacional). A impossibilidade de constituição de créditos tributários por meio de despacho decisório. A decadência do poder-dever de promover o lançamento de ofício dos débitos (créditos

tributários) eventualmente não constituídos espontaneamente pela empresa. Art. 150, § 4º, e art. 156, V, do Código Tributário Nacional.

As Autoridades Fiscais afirmam que no período sob análise o contribuinte deu saída a produtos sem observar a alíquota de IPI aplicável segundo a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto 6.006/06 e alterações posteriores.

Ocorre, porém, que **o Fisco não pode constituir crédito tributário (débitos da empresa) por meio de despacho decisório.** (...)

(...)

Não tendo a empresa sido notificada de qualquer lançamento de ofício, mas, apenas, do despacho decisório contra o qual apresentada a presente manifestação, não há como admitir a diminuição do saldo objeto do pedido de ressarcimento instrumentalizado pelo PER 35361.55453.290508.1.1.01-0395, promovida indiretamente pelo Fisco através do aumento dos débitos do período.

Em poucas palavras: o Fisco não pode diminuir o valor objeto do pedido de ressarcimento por meio do aumento (ex officio) do valor dos débitos do período.

(...)

Por outro lado, **mesmo que possível fosse o aumento dos débitos da empresa por meio de despacho decisório, o que se admite por apego à argumentação, ainda assim, considerando que tais débitos seriam originados de fatos geradores ocorridos no quarto trimestre de 2008, deveria ser reconsiderado o entendimento expresso no despacho ora atacado, tendo em vista já ter ocorrido a decadência do poder-dever do Fisco quanto a sua constituição. Já tendo ocorrido a decadência do poder-dever de constituir os referidos créditos tributários (débitos) relativos ao quarto trimestre do ano de 2008, seja por meio de lançamento de ofício, seja por meio de despacho decisório, não podem ser cobrados os valores relativos ao tributo que eventualmente não foi recolhido a tempo e modo.**

(...)

2. A não-cumulatividade do IPI. Art. 153, § 3º, da Constituição Federal e art. 163 do Regulamento do IPI de 2002 (Decreto 4.544/02).

(...)

Tendo conferido que seus fornecedores se tratavam de indústrias, atacadistas não contribuintes do IPI ou estabelecimentos comerciais equiparados a industrial (excetuados aqueles de que trata o § 5º do art. 17 da MP 2.189-49/01) e também que as notas fiscais em que espelhadas as aquisições traziam em si o destaque do IPI, nada impedia a adjudicação de créditos pela Manifestante.

(...)

Não cabe ao adquirente questionar se a tributação da venda realizada por seu fornecedor estava ou não de acordo com a legislação ou se tratar-se-ia de caso de suspensão do IPI. O destaque do IPI na nota fiscal basta para que o adquirente registre os créditos do imposto, exatamente conforme feito pela Manifestante no presente caso.

Notem os dignos Julgadores, ademais, que não há nas notas fiscais de aquisição dos produtos comprados pela Manifestante qualquer observação acerca da suspensão do IPI que por seu entendimento deveria ter ocorrido na saída do fornecedor. Conforme disciplina o artigo 5º, § 4º, da Lei n. 9826/99 e também o art. 21 da IN SRF 296/03, nas notas fiscais de saída dos produtos cuja incidência do IPI esteja ao abrigo da suspensão deverá constar a observação "saída com suspensão do IPI". Na falta de tal observação, data máxima venia, nada havia a impedir a adjudicação dos créditos pela Manifestante.

(...)

3. Do tratamento correto dado às aquisições realizadas pela empresa.

(...)

Segundo o entendimento constante na peça fiscal, diversas aquisições de insumos realizadas pela Manifestante não permitiram a adjudicação de créditos de IPI, tendo em vista que as correlatas vendas, promovidas pelos respectivos fornecedores da empresa, teriam ocorrido com suspensão do aludido imposto.

Não há, contudo, como prosperar o entendimento do nobre Auditor-Fiscal, merecendo plena reforma o despacho decisório, conforme melhor explanado nas razões que seguem.

3.1. Das aquisições promovidas junto a estabelecimentos atacadistas não contribuintes do IPI.

(...)Há, dentre as operações examinadas pelo Auditor-Fiscal, muitas vendas de produtos que não se encontram sob o âmbito da suspensão de IPI prevista na Lei n. 9.826/99 por terem sido promovidas por estabelecimentos atacadistas não contribuintes (Anexo III). Nesses casos, parece óbvio, não há que se falar em suspensão do IPI porque não há incidência do IPI quando da venda dos produtos pelo atacadista.

Para este tipo de operação, existe previsão no Regulamento do IPI de 2002(Decreto 4.544/02) acerca da apropriação de crédito equivalente a 50% do valor resultante da aplicação da alíquota sobre o preço das mercadorias, conforme segue:

(...)

Nestes casos, em que a Manifestante adquiriu mercadorias de estabelecimentos atacadistas não contribuintes do IPI, não havia destaque do imposto na nota fiscal, porquanto as mencionadas operações não são fato gerador do imposto.

Por esta razão não há que se falar em suspensão do IPI nem em impedimento à adjudicação de créditos (que devem ser apropriados à razão de 50%).

No intuito de comprovar a condição de atacadista não contribuintes dos fornecedores que tiveram participação nas aquisições relacionadas no Anexo IV, a Manifestante traz aos autos no Anexo V os respectivos cartões do CNPJ(Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica). Tais cartões servem a demonstrar que as referidas empresas têm como atividade o comércio atacadista - tal informação decorre do Código Nacional da Atividade Econômica (CNAE) indicado nos respectivos cartões de CNPJ.

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância em data de 17/08/2018 (fls. 2120), apresentando o Recurso Voluntário em 17/09/2018 (fls. 2147), pelo qual pediu para que seja reformado o acórdão recorrido e o despacho decisório subjacente, tudo a fim de que reste integralmente deferido o ressarcimento do IPI requerido e restem homologadas as compensações a ele vinculadas.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Objeto do presente litígio

Versa o presente litígio sobre Pedido de Ressarcimento de créditos de IPI formulado pela contribuinte, referente ao 1º trimestre de 2008, com fundamento no art. 11 da Lei nº 9.779/99, no valor de R\$ 3.552.473,85, posteriormente utilizado em compensações por meio de declarações (DCOMP).

No exame do pedido, a autoridade fiscal procedeu à verificação da escrita fiscal do imposto, reconhecendo o direito creditório apenas parcialmente, no montante de R\$ 3.501.382,40, em razão de ajustes promovidos na apuração. Tais ajustes decorreram, essencialmente, da glosa de créditos de IPI considerados indevidos, o que resultou no indeferimento parcial do ressarcimento e das compensações vinculadas.

A Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, arguindo preliminares de nulidade, decadência e incompetência da fiscalização, bem como impugnando a totalidade dos débitos e glosas efetuados.

Ao apreciar a impugnação, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Salvador, acolheu parcialmente as alegações da defesa, afastando todos os débitos de IPI imputados no Despacho Decisório e revertendo a maior parte das glosas, especialmente aquelas relativas a matérias-primas, produtos intermediários, fornecedores não contribuintes e estabelecimentos equiparados a industrial fora da hipótese do § 5º do art. 17 da MP nº 2.189-49/2001.

A contribuinte interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual requer a reforma do acórdão da DRJ, com o afastamento da glosa residual e o reconhecimento do direito ao crédito correspondente. Para tanto, sustentou:

- (i) Violação ao Princípio da Não Cumulatividade do IPI, sob o argumento de que o destaque do imposto nas notas fiscais de aquisição assegura o direito ao crédito ao adquirente;
- (ii) Impossibilidade de glosa dos créditos quando inexistente indicação, nas notas fiscais, de que a operação estaria sujeita à suspensão do imposto;
- (iii) Inaplicabilidade da suspensão do art. 5º da Lei nº 9.826/99 às operações realizadas com determinados fornecedores, por não se tratar de estabelecimentos industriais ou por não se enquadrarem nas hipóteses legais de equiparação;
- (iv) Impropriedade da utilização de informações constantes de DIPJ de terceiros para caracterização da natureza jurídica dos fornecedores, em detrimento das informações constantes do cadastro CNPJ, acessível ao contribuinte à época dos fatos.

Dessa forma, a matéria devolvida ao CARF se restringe ao exame da legitimidade da glosa residual de créditos de IPI mantida pelo acórdão recorrido, relativa à validade da glosa correspondente aos créditos de IPI apropriados sobre aquisições de componentes, partes e peças destinadas à montagem de ônibus, efetuadas junto a comerciantes varejistas, às quais a contribuinte aplicou crédito presumido de 50% com fundamento no art. 227 do RIPI/2010.

Delimitada, assim, a controvérsia, passo ao exame dos argumentos suscitados pela Recorrente.

3. Mérito

Conforme já delimitado, o exame do mérito por este Colegiado restringe-se exclusivamente à glosa residual decorrente da apropriação de crédito presumido de IPI pela Recorrente, com fundamento no art. 227 do RIPI, relativamente a aquisições de componentes, partes e peças destinadas à montagem de ônibus, realizadas junto a comerciantes varejistas.

No presente caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Caxias do Sul, no exame do Pedido de Ressarcimento e das correspondentes DCOMPs, procedeu à reconstituição integral da escrita fiscal do IPI relativa ao 1º trimestre de 2008, com base nos documentos fiscais apresentados pela própria contribuinte.

No curso dessa análise, a fiscalização individualizou as notas fiscais que lastrearam a apropriação do crédito presumido, identificando expressamente os fornecedores, os produtos adquiridos e o enquadramento cadastral desses estabelecimentos. Conforme consignado nos anexos do Relatório Fiscal, os fornecedores relacionados à glosa residual enquadram-se formalmente como comerciantes varejistas, não exercendo atividade de comércio atacadista.

Tal enquadramento baseou-se em elementos objetivos que instruíram os autos, tais como:

- ✓ a natureza da atividade econômica declarada pelos fornecedores;
- ✓ a forma de comercialização das mercadorias;
- ✓ a própria qualificação constante das notas fiscais e dos cadastros fiscais pertinentes.

Ao apreciar a Manifestação de Inconformidade, a DRJ promoveu uma reavaliação e afastou integralmente todos os débitos de IPI imputados no Despacho Decisório, revertendo a maior parte das glosas originalmente efetuadas, justamente por reconhecer equívocos na classificação das operações e na extensão indevida das hipóteses legais de suspensão do imposto.

Todavia, no ponto específico relativo às aquisições junto a comerciantes varejistas, a DRJ confirmou o enquadramento fático realizado pela fiscalização, assentando que não houve comprovação de que os fornecedores pudessem ser qualificados como comerciantes atacadistas não contribuintes, requisito indispensável para a fruição do crédito presumido previsto no art. 227 do RIPI.

Registre-se, ainda, que a decisão recorrida consignou que, em parte dessas operações, houve destaque de IPI nas notas fiscais, circunstância que, por si só, já descaracteriza a lógica subjacente ao benefício fiscal invocado.

Ocorre que o art. 227 do RIPI institui hipótese de crédito presumido de natureza excepcional e substitutiva, concebida para recompor os efeitos econômicos da não cumulatividade em situações específicas nas quais não há destaque do IPI na operação anterior, em razão da condição do fornecedor como comerciante atacadista não contribuinte.

Não se trata, portanto, de crédito ordinário decorrente da não cumulatividade constitucional, mas de benefício fiscal específico, cuja fruição está condicionada ao preenchimento cumulativo de requisitos legais expressos.

Justamente por essa razão, a aplicação do art. 227 do RIPI submete-se à interpretação literal, nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional, não se admitindo:

- ✓ analogia ampliativa;
- ✓ equiparação de hipóteses não previstas; ou
- ✓ utilização de princípios para afastar requisitos legais objetivos.

À luz desse regime jurídico, a manutenção da glosa remanescente mostra-se correta.

No caso concreto, não se verificam os requisitos cumulativos exigidos pelo art. 227 do RIPI, a saber:

- (i) que o fornecedor seja comerciante atacadista;
- (ii) que seja não contribuinte do IPI; e

(iii) que não haja destaque do imposto na operação anterior.

A prova dos autos evidencia que os fornecedores envolvidos são comerciantes varejistas, circunstância que afasta, de modo absoluto, a possibilidade de subsunção dos fatos à hipótese legal do crédito presumido.

Ademais, a existência de destaque de IPI em parte das operações reforça a impropriedade da aplicação do regime excepcional, pois, havendo destaque, a sistemática aplicável é a do crédito ordinário, e não a do crédito presumido substitutivo.

A ausência de destaque do imposto, quando verificada, não é suficiente, por si só, para autorizar o crédito presumido fora da hipótese legal. O critério normativo adotado pelo legislador é objetivo e se vincula à natureza do fornecedor, não podendo ser suprido por considerações econômicas ou por presunções favoráveis ao contribuinte.

Observo, ainda, que a invocação do princípio constitucional da não cumulatividade não autoriza a criação de créditos não previstos em lei, tampouco o alargamento do alcance de benefício fiscal. Como corretamente assinalado pela DRJ, o princípio assegura o direito ao crédito nos limites e na forma disciplinados pela legislação infraconstitucional, não configurando fonte autônoma de creditamento presumido.

Do mesmo modo, a alegação de boa-fé do adquirente não elide o ônus probatório que recai sobre aquele que pretende usufruir de benefício fiscal condicionado. Incumbia à Recorrente demonstrar, de forma individualizada e documental, que cada fornecedor se enquadrava como comerciante atacadista não contribuinte e que não houve destaque do imposto, ônus do qual não se desincumbiu.

Diante desse conjunto probatório, constata-se que a decisão da DRJ observou rigorosamente os limites da legislação aplicável, promoveu o saneamento da atuação fiscal e manteve apenas a glosa relativa às hipóteses em que não restou comprovado o preenchimento dos requisitos legais do crédito presumido.

Não tendo a Recorrente apresentado novos elementos capazes de infirmar essas conclusões, impõe-se a confirmação do entendimento adotado em primeira instância, motivo pelo qual deve ser mantida a glosa residual relativa à indevida apropriação de crédito presumido com fundamento no art. 227 do Regulamento do IPI.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos

ACÓRDÃO 3402-012.919 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11020.912602/2012-31

DOCUMENTO VALIDADO