



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 13707.002329/00-19  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-007.816 – 3ª Turma  
**Sessão de** 12 de dezembro de 2018  
**Matéria** RESSARCIMENTO IPI  
**Recorrente** GLAXOSMITHKLINE BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000

CRÉDITO BÁSICO DE IPI. RESSARCIMENTO. NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO. NECESSIDADE DE SUA APRESENTAÇÃO. COMPROVAÇÃO DO CRÉDITO.

A 1ª via da nota fiscal de aquisição é documento essencial que dá suporte ao registro do crédito de IPI nos livros fiscais. Existem meios alternativos para comprovar a legitimidade do crédito, porém não são suficientes os próprios livros fiscais, pois são escriturados a partir da referida documentação. Cabe ao contribuinte providenciar meios legítimos, à sua disposição, para substituir a referida via. Não o fazendo, ou fazendo de forma ineficiente, não é possível o reconhecimento da liquidez e certeza do crédito solicitado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora) e Tatiana Midori Migiyama, que lhe deram provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)  
Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(assinado digitalmente)

Andrade Márcio Canuto Natal-Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo Contribuinte contra o acórdão n.º 3802-003.874, de 11 de novembro de 2014 (fls. 347 a 360 do processo eletrônico), proferido Segunda Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário.

A discussão dos presentes autos tem origem no pedido de ressarcimento de IPI protocolado pelo Contribuinte, com fulcro no art. 11 da Lei n.º 9.779/99 relativamente ao 1º trimestre do ano-calendário de 2000, formalizado em 22/08/2000, no montante de R\$151.074,89.

Em análise de legitimidade, a Divisão de Tributação – Disit, da então Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro, RJ, por meio da Decisão n.º 227/2000, às fls. 64/71, indeferiu o pleito de ressarcimento, sob a alegação de que a petição, embasada apenas no art. 11 da Lei n.º 9.779, de 19/01/1999, não informara cristalinamente os dispositivos que assegurassem o direito à manutenção e à utilização dos alegados créditos do IPI, tanto quanto aos produtos com alíquota zero, quanto aos produtos com alíquota de 10%.

O Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando que o artigo 11 da Lei n.º 9.779, de 19/01/1999 não comporta a interpretação restritiva refletida na decisão impugnada, no sentido de que o ressarcimento do saldo credor acumulado pelo contribuinte, no período ali especificado, somente abrange os créditos cuja manutenção encontra-se assegurada por lei específica. Ainda, argumenta que é incontrovertido que se essa fosse a vontade do legislador ordinário, bastaria que o mesmo especificasse tal circunstância e, principalmente, não ressaltasse a situação dos produtos isentos, tributados à alíquota zero, como assim o fez expressamente ao dispor: “inclusive isentos ou tributados à alíquota zero”.

A 3<sup>a</sup> Turma da DRJ em Juiz de Fora/MG julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, para reconhecer, relativamente ao 1º trimestre do ano-calendário de 2000, o direito creditório do Contribuinte sobre a quantia de R\$ 61.230,10, conforme cálculos efetuados pela Fiscalização.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou recurso voluntário, o Colegiado por maioria de votos, deu provimento parcial, conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000*

*IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO CRÉDITO PELA NÃO APRESENTAÇÃO DA DOCUMENTAÇÃO EXIGIDA.*

*Para fins de ressarcimento do IPI (artigo 11 da Lei nº 9.779/99) deverão ser apresentados os originais da primeira via das notas fiscais em que se alicerça o crédito, os quais não poderão ser substituídos por cópias nem pela escrituração do imposto, já que esta só faz prova em favor do sujeito passivo se alicerçada em documentação hábil para tanto. IPI.*

*PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ARTIGO 11 DA LEI Nº 9.779/99. GLOSA DE CRÉDITOS CORRESPONDENTES A INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. TERCEIRIZAÇÃO DA INDUSTRIALIZAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO.*

*Deverão ser glosados os créditos inerentes ao pedido de ressarcimento do IPI objeto do artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999, quando o sujeito passivo não comprova a industrialização por encomenda, alicerce do crédito reclamado.*

*IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ARTIGO 11 DA LEI Nº 9.779/99. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO ENTRE ESTABELECIMENTOS E A MATRIZ DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.*

*A IN RFB nº 1.300/2012, notadamente em seu artigo 21, § 2º, § 3º, inciso I e § 5º, admite a transferência de créditos entre os estabelecimentos da*

*empresa e a matriz, dentre outras hipóteses, para fins de ressarcimento do IPI objeto do artigo 11 da Lei nº 9.779/99.*

*Recurso a que se dá parcial provimento.*

O Contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 441 a 453) em face do acordão recorrido que deu provimento parcial ao recurso voluntário, as divergências suscitadas pelo Contribuinte dizem respeito as seguintes matérias: 1- quanto à glosa do direito ao ressarcimento do IPI pela não apresentação dos originais das notas fiscais; 2- quanto à não comprovação da realização de industrialização por encomenda nos termos dos artigos 391 e 396 do Regulamento do IPI de 1998 (Decreto n.º 2.637, de 25/06/1998).

Para comprovar as divergências jurisprudenciais suscitadas, o Contribuinte apresentou como paradigmas os acórdãos de números 3101-01.033 e 203-02.696. A comprovação dos julgados firmou-se pela juntada de cópias de inteiro teor dos acórdãos paradigmas, documento de fls. 503 a 519.

O Recurso Especial do Contribuinte foi parcialmente admitido, conforme despacho de fls. 524 a 526, sob o argumento que restou comprovado o dissenso jurisprudencial apenas no que concerne à glosa do direito ao ressarcimento do IPI pela não apresentação dos originais das notas fiscais.

No reexame de admissibilidade (despacho de fls. 527 e 528), a decisão que deu seguimento parcial ao Recurso Especial do Contribuinte foi mantida na íntegra.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 530 a 535, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório em síntese.

**Voto Vencido**

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

***Da Admissibilidade***

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 524 a 526 e 527 e 528.

***Mérito***

A discussão dos presentes autos diz respeito a limitação dos meios de prova - crédito do IPI apenas com apresentação da primeira via da nota fiscal.

No tocante aos meios de provas admitidos para a comprovação de crédito de IPI, entendo oportuno adotar as razões esposadas no processo 13706.001773/2003-69, julgado na sessão do dia 15.02.2012, da lavra do Conselheiro Corintho Oliveira Machado, in verbis:

*“(...) Ao meu sentir, a recorrente tem razão em seus reclamos, porquanto tal conduta está dissociada da melhor exegese da legislação que trata do conjunto probatório no processo administrativo fiscal, e configurou, s.m.j., cerceamento do direito de defesa da recorrente, na medida em que restringiu a prova das operações de aquisições de insumos a uma só forma - a primeira via das notas fiscais - quando não há dispositivo legal que preveja tal imperativo.*

*Ao contrário do propalado pelas dignas autoridades administrativas, tem-se o art. 24 do Decreto nº 7.574/2011, que consolidou a legislação afeta ao processo administrativo tributário, no sentido de que: são hábeis para*

*comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito (Lei nº 5.869/73, art. 332 Código de Processo Civil).*

*Esse é o dispositivo que inaugura o Capítulo referente às Provas, do Título I - Das Normas Gerais. Também obra a favor da não restrição das provas no processo administrativo o art. 23 do aludido Decreto - Os órgãos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, no uso de suas atribuições legais, poderão solicitar informações e esclarecimentos ao sujeito passivo ou a terceiros, sendo as declarações, ou a recusa em prestá-las, lavradas pela autoridade administrativa e assinadas pelo declarante (Lei nº 2.354/54, art. 7º; Decreto-Lei nº 1.718/79, art. 2º; Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional, arts. 196 e 197; Lei nº 11.457/2007, art. 10).*

*Esse dispositivo trata do dever de prestar informações, que não é adstrito ao sujeito passivo, e sim extensivo a terceiros, cujas informações podem e devem ser utilizadas no procedimento relativo ao sujeito passivo.*

*Essas normas processuais gerais já são suficientes para afastar a restrição apostila pelo Fisco, no sentido de que as operações efetuadas pelo contribuinte somente são passíveis de prova mediante a exibição da primeira via da nota fiscal.*

*Nada obstante, há outras no campo da legislação do IPI, para ficar na esfera da legislação referida na decisão recorrida, que também se amoldam à ampliação dos meios de prova no âmbito dos procedimentos fiscais, tais como o art. 293 do RIPI/98 - elementos subsidiários - constituem elementos subsidiários da escrita fiscal os livros da escrita geral, as faturas e notas fiscais recebidas, documentos mantidos em arquivos magnéticos ou assemelhados, e outros efeitos comerciais, inclusive aqueles que, mesmo pertencendo ao arquivo de terceiros, se relacionarem com o movimento escriturado (Lei nº 4.502/64, art. 56, § 4º, e Lei nº 9.430/96, art. 34). O art. 413 do RIPI/98 - pessoas obrigadas a prestar informações - mediante intimação escrita, são obrigados a prestar aos Auditores Fiscais todas as*

*informações de que disponham com relação aos produtos, negócios ou atividades de terceiros (Lei n.º 4.502/64, art. 97, e Lei nº 5.172/66, art. 197):  
(...) VIII - as demais pessoas, naturais ou jurídicas, cujas atividades envolvam negócios que interessem à fiscalização e arrecadação do imposto. Nesse contexto, a leitura dos arts. 326 e 327 do RIPI/98 feita pela decisão recorrida também não se me afigura a mais escorreita, pois o fato de uma via da nota fiscal não substituir outra para fins de função fiscal e destinação não significa que qualquer uma delas não represente fidedignamente a mesma operação subjacente. E a previsão de utilização de cópia reprográfica de nota fiscal, do art. 327, para as hipóteses elencadas, não quer dizer finalidade única e específica; ao revés, configura adaptação da legislação da nota fiscal do IPI para novas necessidades (numerus apertus), excetuando apenas o trânsito dos produtos e mercadorias.*

Em suma, fica evidenciado que a “interpretação sistêmica” da legislação possibilita que o contribuinte comprove suas operações de outros meios para além da rígida regra que estabelece a primeira via da nota fiscal.

Ora, no caso concreto há sim outras provas tão idôneas quanto a primeira via da nota fiscal. Foram juntadas as cópias dos livros e a escrituração contábil e cópias do mesmo documento fiscal, que sequer tiveram qualquer suspeita levantada pela fiscalização, que apenas se apegou numa questão meramente formal.

O Decreto n.º 7574/2011 que consolida a legislação sobre o processo administrativo tributário, prevê em seu artigo 24, constante do Capítulo V, pertinente às “PROVAS” prevê que, “*são hábeis para comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito*”.

Verifica-se que a própria legislação do processo administrativo tributário prevê a amplitude quanto à produção probatória, portanto, no caso em tela não deveria restringir e simplesmente desconsiderar os outros meios de prova apresentados pelo contribuinte.

Desta forma, entendo que o processo administrativo deve buscar a verdade material dos fatos, a qual deve ser buscada diante de todo campo probatório admitido em direito, portanto, devendo as outras provas apresentadas pelo contribuinte serem pelo menos analisadas.

Além da legislação já trazida no precedente acima transcrito, ainda vale citar outras regras indissociáveis deste caso concreto. A Lei n.º 9.784/99, que regula o processo administrativo federal, e que pode ser aplicada subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, aponta dois dispositivos que devem ser considerados na solução da questão, *in verbis*:

*Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.*

(...)

*VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;*

(...)

*Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.*

*§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.*

*§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.*

Assim, verifica-se claramente que existe fundamento jurídico capaz de acolher a argumentação do contribuinte no sentido de afastar o estreitamento exacerbado em torno de aceitar como prova apenas a primeira via da nota fiscal.

Por tais razões, entendo que a estreita limitação probatória não seja a melhor solução para reconhecer o direito de o contribuinte comprovar seus créditos reclamados.

Diante do exposto, voto em dar provimento ao Recurso Especial para afastar a limitação de prova exclusivamente mediante apresentação da primeira via das notas fiscais e retorno dos autos para análise das provas apresentadas pelo Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

## Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, porém não concordo com suas conclusões.

### **1ªVia da Nota Fiscal - Limitação dos meios de prova.**

Ela citou farta legislação que caminham no mesmo sentido de que não se deve estreitar a possibilidade de apresentação de elementos de prova ao contribuinte, na tentativa de demonstrar o seu direito creditório relativo ao pedido de resarcimento de crédito básico de IPI, amparado no art. 11 da lei nº 9.779/99.

Creio que houve uma simplificação da matéria discutida nos presentes autos. Entendo que a discussão relevante para o deslinde da controvérsia, não é exatamente de restrição de meios de provas, mas da comprovação do direito alegado, em que a autoridade administrativa entendeu que os elementos de prova apresentados não eram suficientes para tal intento.

O sistema de apuração de créditos da não cumulatividade do IPI é realizado de uma forma relativamente simples no Livro Fiscal denominado Registro de Apuração do IPI, o qual é escriturado com base nos Livros "Registro de Entradas" e "Registro de Saídas". Todas as notas fiscais de aquisição de produtos com créditos do IPI são registradas no Livro "Registro de Entradas" com base na 1ª via da Nota fiscal emitida pelo fabricante do produto. Portanto, o elemento de prova original é a 1ª via da Nota Fiscal. Evidente que o registro no referido livro não pode substituí-la, pois fosse assim, poderia ser uma fonte de registros sem origem a critério de quem faz a escrituração. A nota fiscal é quem dá sustentação ao registro naquele livro e não o contrário. Daí, temos a primeira conclusão lógica de que não é possível que os livros fiscais dêem suporte a créditos que estão desprovidos das notas fiscais que lhe dão sustentação.

Assim a fiscalização glosou os créditos que estavam escriturados nos referidos livros, mas que não tinham suporte em documento fiscal. O documento fiscal que dá suporte aos créditos é a 1ª Via da Nota Fiscal emitida pelo seu fornecedor. É esta via que acompanha a mercadoria desde a sua origem até o destino final e não existe razão normal do contribuinte não possuí-la. Óbvio que pode acontecer o seu extravio de forma esporádica, mas

---

existem providências a cargo do contribuinte para suprir a sua falta. A legislação do ICMS a cargo dos Estados prevê forma e procedimentos para a substituição da 1ª via da nota fiscal em caso de perda ou extravio. Tal fato é de conhecimento notório e não necessita de maiores esclarecimentos.

Portanto, não se trata de restringir os meios de prova, mas que as provas apresentadas sejam suficientes para comprovar o direito ao crédito, sendo que as instâncias julgadoras de piso e também este relator entendem que não foi comprovado, sendo insuficientes os livros fiscais apresentados pelos motivos acima expostos.

A obrigação de manter a documentação que respalda a escrituração, por evidente, não decorre da Lei nº 9.779/99, mas do próprio Regulamento do IPI/98 (Decreto nº 2.637/98), que vigia à época dos fatos:

*Art. 171. Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade. (Grifei)*

(...)

*Art. 289. O documentário fiscal obedecerá aos modelos anexos a este Regulamento, bem assim àqueles aprovados ou que vierem a ser aprovados pelo Secretário da Receita Federal, em atos administrativos ou em convênio com as Unidades Federativas (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 48 e 56, § 1º, e Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 17).*

*Art. 290. Os livros, os documentos que servirem de base à sua escrituração e demais elementos compreendidos no documentário fiscal serão escriturados ou emitidos em ordem cronológica, sem rasuras ou emendas, e conservados no próprio estabelecimento para exibição aos agentes do Fisco, até que cesse o direito de constituir o crédito tributário (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 57, § 1º, e 58).*

(...)

*Art. 320. Nos casos dos arts. 321 e 322, a nota fiscal será emitida, no mínimo, em quatro vias e no caso do art. 323, em no mínimo, cinco vias.*

*Art. 321. Na saída de produtos para a mesma Unidade da Federação, as vias de nota fiscal terão o seguinte destino:*

*I - a primeira acompanhará os produtos e será entregue, pelo transportador, ao destinatário;*

*II - a segunda permanecerá presa ao bloco, para exibição ao Fisco;*

*III - a terceira e quarta atenderão ao que for previsto na legislação da Unidade da Federação do emitente.*

*Art. 322. Na saída de produtos para outra Unidade da Federação, as vias da Nota Fiscal terão o seguinte destino:*

*I - a primeira acompanhará os produtos e será entregue, pelo transportador, ao destinatário;*

*II - a segunda permanecerá presa ao bloco, para exibição ao Fisco;*

*III - a terceira acompanhará os produtos para fins de controle do Fisco na Unidade Federada de destino;*

*IV - a quarta atenderá ao que for previsto na legislação da Unidade da Federação do emitente.*

(...)

*Art. 326. As diversas vias das notas fiscais não se substituirão em suas respectivas funções e a sua disposição obedecerá ordem seqüencial que as diferencia, vedada a intercalação de vias adicionais.*

Evidente que a razão de tanto rigor, tanto na guarda dos documentos fiscais, quanto nas suas funções, não decorre de mero formalismo do legislador. São documentos que geram créditos a favor de quem os possui e sua má utilização pode resultar em prejuízos para a Fazenda Pública. O que se percebe é que o contribuinte não teve o cuidado necessário na guarda de seus documentos fiscais.

Neste sentido, desde o início do seu pedido, o contribuinte teve muitas oportunidades para localizar as primeiras vias das notas fiscais ou até mesmo providenciar junto ao emitente ou à Unidade da Federação correspondente uma forma de validar oficialmente a falta das 1<sup>a</sup> vias das referidas notas fiscais. Ao invés preferiu ficar argumentando que a legislação não exige a apresentação da 1<sup>a</sup> via da nota fiscal para autorizar o resarcimento.

Assim, forçoso concluir que a primeira via da nota fiscal é a que acompanha os produtos e a que deve permanecer em poder do destinatário, configurando-se, portanto, no documento fiscal essencial para conferir legitimidade ao aproveitamento escritural do crédito de IPI pela contribuinte. Evidente que a falta da 1<sup>a</sup> via pode ser suprida por outro elemento de prova, porém o contribuinte não obteve êxito ou não teve interesse em fazer a comprovação.

Portanto, resta configurado que não foi comprovada a liquidez e certeza do crédito pleiteado pelo contribuinte.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)  
Andrade Márcio Canuto Natal