



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



|                    |   |
|--------------------|---|
| <b>Processo nº</b> | 10120.900007/2012-62  |
| <b>Recurso nº</b>  | Voluntário  |
| <b>Acórdão nº</b>  | <b>3302-010.440 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b> |
| <b>Sessão de</b>   | 28 de janeiro de 2021   |
| <b>Recorrente</b>  | FORMULARIOS PILOTO LTDA.  |
| <b>Interessado</b> | FAZENDA NACIONAL  |

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Ano-calendário: 2009

AQUISIÇÃO DE INSUMOS. APLICAÇÃO EM VENDAS FORA DA INCIDÊNCIA DO IPI. INEXISTÊNCIA DE DIREITO CREDITÓRIO.

Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na prestação de serviços que não se enquadram no campo de incidência do IPI.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Instaurado o contencioso administrativo, em razão da não homologação de compensação de débitos com crédito de suposto pagamento indevido ou a maior, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

DIREITO DE DEFESA. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. NULIDADE DA DECISÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade da decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexiste qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa, com a compreensão plena, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos fáticos e normativos da autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente.

(assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (presidente), Jorge Lima Abud, José Renato Pereira de Deus, Walker Araújo, Larissa Nunes Girard, Denise Madalena Green, Raphael Madeira Abad, Vinícius Guimarães.

## Relatório

O processo versa sobre pedido de ressarcimento de saldo credor de IPI cumulado com declaração de compensação.

Em análise fiscal, a autoridade tributária exarou despacho decisório, reconhecendo, apenas parcialmente, o crédito postulado, procedendo à glosa de créditos atinentes à aquisição de mercadorias empregadas na prestação de serviços gráficos não tributados pelo IPI, conforme demonstrado nas planilhas que embasam a decisão administrativa.

Inconformado, o sujeito passivo apresentou manifestação de inconformidade, na qual sustentou, em preliminar, a nulidade das glosas por ocorrência de cerceamento de defesa e, no mérito, que as operações gráficas representariam transformação, atividades de industrialização as quais ensejariam direito ao creditamento de IPI nas aquisições de mercadorias nelas empregadas. O sujeito passivo também afirmou que suas atividades estariam sujeitas apenas à incidência do ISS e que a multa e os juros aplicados são nulos, posto que o acessório segue o principal.

Apreciando a impugnação, a 2<sup>a</sup> Turma da DRJ em Ribeirão Preto negou provimento à manifestação de inconformidade, consubstanciando, em essência, que “*inexiste direito de crédito pela entrada de insumos para fabricação de produtos que estão fora do campo de incidência do imposto, pois neste caso o IPI deve ser contabilizado como custo*”.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, reforçando os argumentos trazidos em sua impugnação, aduzindo, em síntese, (i) preliminarmente, que houve cerceamento do direito de defesa, devendo-se reformar a decisão recorrida e anular a intimação, e, (ii) no mérito, que é subsistente o crédito postulado, uma vez que as operações vinculadas às aquisições de matérias-primas são de industrialização, subsumíveis à hipótese prevista no art. 4º, I do RIPI/2010 – operação de transformação.

## Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento por esta Turma.

Em preliminar, a recorrente suscita, como visto no relatório, nulidade da decisão administrativa por cerceamento de defesa. No mérito, a controvérsia circunscreve-se à análise da subsistência do direito creditório nas aquisições de matérias-primas utilizadas na prestação de serviços da recorrente não sujeitos à incidência do IPI.

## PRELIMINAR

O sujeito passivo sustenta que a decisão recorrida afastou a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, invocando o art. 59 do Decreto 70.235/72. Aduz, porém, que a nulidade da decisão administrativa se fundamentaria na violação do direito de defesa constitucionalmente previsto. Nesse ponto, assinala que, “quanto ao cerceamento do direito de defesa, no julgado ora recorrido, foi fundamentado no prazo para apresentação de defesa”, mas que não seria no prazo de defesa que a manifestante estaria buscando a nulidade, mas na existência de vício insanável, de irreparável prejuízo, presente no relatório do despacho decisório, “embasado em percentuais, o que inviabiliza o contraditório”, conforme art. 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Primeiramente, há que se assinalar que, diversamente do que sustenta o sujeito passivo, a decisão recorrida não aprecia a questão da nulidade meramente sob o ponto de vista do prazo para a apresentação de defesa.

Com efeito, da leitura do aresto recorrido, depreende-se que o colegiado de primeira instância analisa especificamente se houve nulidade no despacho decisório sobre o prisma da ocorrência ou não de cerceamento de defesa, chegando à conclusão de que a decisão administrativa apresenta-se absolutamente escorreita, sem qualquer violação aos preceitos do art. 59 do Decreto 70.235/72, entre os quais, a garantia do direito de defesa constitucionalmente previsto. Ademais, observe-se que a decisão recorrida se volta especificamente à questão de nulidade suscitada pela manifestante quanto aos percentuais utilizados pela fiscalização e descritos no relatório fiscal, chegando à conclusão de que não há que se falar em preterição ao direito de defesa.

A decisão vergastada assinala, ainda, de forma precisa, que a fase litigiosa se instaura a partir da impugnação. Nesse ponto, não vislumbra qualquer restrição ao direito de defesa da recorrente. Se há algum vício no despacho decisório que impossibilita o exercício do contraditório e da ampla defesa, caberia ao sujeito passivo demonstrar, a partir da manifestação de inconformidade, a natureza do vício e seu efetivo prejuízo à defesa, fato que não se demonstrou nas peças impugnatórias.

Na verdade, entendo que a decisão administrativa – despacho decisório e relatório - traz motivação clara, inteligível e suficiente para a não homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo, enunciando os fundamentos fáticos e normativos que a embasam, de maneira que não apresenta qualquer violação aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Sublinhe-se que, em casos como o presente, nos quais a decisão administrativa traz fundamentos claros e suficientes, não há que se falar em ofensa aos princípios do contraditório, ampla defesa, legalidade, entre outros princípios legais e constitucionais. No caso concreto, a partir do despacho decisório e do aresto atacado, a recorrente compreendeu plenamente a razão do indeferimento do direito creditório postulado e da compensação declarada, tendo atacado diretamente seus fundamentos.

Pode-se dizer, em síntese, que não há que se cogitar em nulidade dos atos administrativos: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação; (ii) quando inexiste qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando o processo administrativo proporciona plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; (iv) quando o sujeito passivo demonstra, no curso do processo, possuir clareza dos fundamentos da decisão administrativa.

Todas essas condições foram verificadas nos autos, de maneira que a preliminar de nulidade suscitada se revela inaplicável ao caso concreto.

## MÉRITO

No mérito, o sujeito passivo sustenta a subsistência do crédito postulado, uma vez que seria decorrente de aquisições de matérias-primas destinadas a operações de industrialização, subsumíveis à hipótese prevista no art. 4º, I do RIPI/2010 – operação de transformação, ratificadas, ainda, pelo art. 5<sup>a</sup> do referido regulamento. Segundo a recorrente, a autoridade fiscal não poderia sustentar a glosa com fundamento na emissão de notas fiscais, pois a “*União não pode cobrar impostos sobre atividades que estejam submetidas ao campo de tributação das demais Unidades da Federação*”. Nesse contexto, a recorrente afirma que, embora as operações tenham sido documentadas como prestações de serviço, seriam de industrialização por encomenda, citando decisões judiciais para embasar sua tese e postulando por perícia para comprovar a natureza das suas atividades. Contesta, por fim, a multa aplicada.

Analizando os argumentos deduzidos pelo sujeito passivo, o colegiado de primeira instância assim se manifestou:

Quanto ao mérito, só se pode concluir da manifestação apresentada que o autor entende que para fins de crédito do IPI todas suas operações são de industrialização, porém, na venda, seriam prestações de serviços tributados exclusivamente pelo ISSQN (imposto sobre serviços de qualquer natureza).

A contradição é evidente, ou as operações são uma coisa, ou outra.

A manifestante deve se decidir, ou suas operações são apenas prestações de serviços, então não é contribuinte do imposto (IPI), portanto sem direito ao crédito, ou são tributadas e como contribuinte do IPI a empresa deve cumprir com todas as obrigações acessórias, inclusive emitir nota fiscal de venda e informar, na nota, a alíquota que o produto está sujeito, pois não se admite na legislação do IPI qualquer exceção, mesmo os produtos tributados a alíquota zero devem ter sua saída registrada e emitida a nota fiscal.

Pois bem, a manifestante alega que provará mediante perícia que as indigitadas operações são de industrialização mediante perícia, porém, nem juntou qualquer laudo, nem peticionou a perícia nos termos do disposto no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Logo, nada trouxe aos autos que alterasse sua própria escrita fiscal, ou seja, transformando operações de prestação de serviços não tributados pelo IPI em industrializações tributadas com direito ao crédito.

Destarte, o processo administrativo-fiscal é informado pelo princípio da concentração das provas na contestação, com o condão de mitigar a aplicação do princípio da verdade material, ou seja, uma vez que não há a previsão para a realização de uma audiência de instrução, como ocorre no âmbito do processo civil, as provas de fato modificativo, impeditivo ou extintivo da pretensão fazendária, no caso de exigência tributária, e as alegações pertinentes à defesa devem ser oferecidas pelo sujeito passivo na impugnação. Vale dizer que na esfera cível, no que tange ao autor da ação, as provas devem ser indicadas na exordial e apresentadas na audiência de instrução, sendo que o réu também deve indicar as suas provas na contestação para produção na audiência; na seara tributária, conquanto, todas as contraprovas devem ser carreadas aos autos no bojo da peça impugnatória.

Da seguinte maneira discorre o Decreto nº 70.235 (PAF), de 1972, art. 16, acerca dos requisitos da impugnação, verbis:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

I - omissis;

II - omissis;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV – omissis”. (grifei)

Em relação ao ônus da prova, assim dispõe o Código de Processo Civil, art. 333:

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

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

Deveras, o momento processual propício para a defesa cabal da contribuinte é o da apresentação da peça impugnatória. Provas documentais, respeitantes à matéria especificamente contestada em impugnação ou em manifestação de inconformidade, somente podiam ser carreadas aos autos pela contribuinte, após a oferta da peça de contestação, até 10/12/1997, data do advento da Lei nº 9.532, art. 67, que modificou o teor do art. 17 do PAF, com a extinção de tal prerrogativa.

Assim, caberia à defesa o ônus da prova dos fatos modificativos, impeditivos ou extintivos da pretensão fazendária, do qual poderia ter se desincumbido por meio da mera juntada de documentos e, de fato, a impugnante não se desincumbiu do ônus de provar a existência dos créditos alegados. Não se desincumbido do ônus processual no tempo oportuno e não apresentada nenhuma das justificativas legais, a impugnante precluiu do direito de fazer a prova dos supostos créditos.

Com efeito, configurado nos autos que operações apontadas pela fiscalização, conforme escrituração da manifestante, são operações não tributadas pelo IPI (TIPI-NT), deve-se ressaltar que tanto a Lei nº 9.779, de 1999, em seu artigo 11, como a IN/SRF nº 33, de 1999, em momento algum autorizaram o crédito em relação às entradas de insumos aplicados na industrialização de produtos não-tributados pelo IPI.

Se o produto é não-tributado ele está fora do campo de incidência do imposto, não havendo de se cogitar da atuação do princípio da não-cumulatividade e do regulamento do IPI, pois neste caso o IPI destacado nas notas fiscais de entrada de insumos deve ser contabilizado como custo.

A Lei nº 9.779, de 1999, não tem natureza declaratória, com eficácia ex tunc, ou seja, não é puramente interpretativa. Com sua edição, houve uma inovação legislativa de jaez material, de natureza constitutiva (com eficácia ex nunc), uma alteração substancial do paradigma legal da espécie tributária em debate. A modificação é atinente ao nascimento do próprio direito ao crédito, e não, simplesmente à forma de reclamá-lo e usufruí-lo. A Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999, esta sim, de conformação puramente procedural, regulou a matéria nova inserida no ordenamento jurídico pátrio, sob o influxo de todas as prerrogativas da Administração Tributária.

Assim é o teor do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, resultante da conversão da Medida Provisória nº 1.788, de 30 de dezembro de 1998:

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal – SRF, do Ministério da Fazenda. (g.n)

Por condicionar a fruição da faculdade nele prevista à observância de normas expedidas pela SRF, que não existiam à época da publicação da Lei nº 9.779, de 1999, o art. 11 não é auto-aplicável. Seu disciplinamento foi feito pela IN SRF nº 33, de 4 de março de 1999, que produziu efeitos a partir de 01/01/1999 e tem a seguinte redação:

Art. 1º A apuração e a utilização de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, inclusive em relação ao saldo credor a que se refere o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, dar-se-á de conformidade com esta Instrução Normativa. (g.n)

Art. 2º Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIPI:

I – quando do recebimento da respectiva nota fiscal, na hipótese de entrada simbólica dos referidos insumos;

II - no período de apuração da efetiva entrada dos referidos insumos no estabelecimento industrial, nos demais casos.

§ 1º O aproveitamento dos créditos a que faz menção o caput dar-se-á, inicialmente, por compensação do imposto devido pelas saídas dos produtos do estabelecimento industrial no período de apuração em que forem escriturados.

§ 2º No caso de remanescer saldo credor, após efetuada a compensação referida no parágrafo anterior, será adotado o seguinte procedimento:

I - o saldo credor remanescente de cada período de apuração será transferido para o período de apuração subsequente;

II - ao final de cada trimestre-calendário, permanecendo saldo credor, esse poderá ser utilizado para resarcimento ou compensação, na forma da Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997.

§ 3º Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT). (g.n)

Art. 4º - O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.

A IN, acima referida, é a norma que regulamenta e possibilita a utilização e aproveitamento dos créditos, nos casos em que há excedente de créditos em relação aos débitos apurados em conta gráfica, num mesmo período de apuração do imposto. A IN, apenas estabeleceu a forma e as condições em que tais créditos poderão ser aproveitados, tudo de conformidade com o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, instituidora de uma nova sistemática jurídico-tributária, que possibilitou, a partir de sua edição, o resarcimento do crédito básico do IPI.

Em síntese, a inovação trazida pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99 não revogou o direito ao crédito, bem como ao resarcimento do saldo credor, no caso dos produtos tributados que gozem da imunidade constitucionalmente prevista nas exportações, isto não significando que a IN SRF nº 33/99, bem como a de nº 21/97, tenham permitido o crédito e o resarcimento do imposto pago na produção dos casos de imunidade objetiva, tais como: energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, que constam na TIPI como NT.

Com a entrada em vigor de citadas normas, deixou de existir a obrigatoriedade de estornar o crédito relativo a insumo a ser empregado em produto isento, tributado com alíquota zero ou imune, sendo possível de aproveitamento (compensação com débitos na conta gráfica do imposto) nos moldes dos créditos anteriormente referidos como básicos, permitido inclusive o resarcimento, o que, pelas normas anteriores, só era possível na hipótese de se tratar de crédito incentivado. Permaneceu obrigatório, no entanto, o estorno dos créditos relacionados a insumos empregados na fabricação de produtos não tributados.

Destarte, o ADI SRF nº 05/2006, tão somente veio a confirmar a interpretação que esta Turma sempre teve, em nada inovando nesta instância administrativa:

Art. 2º O disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 11 de janeiro de 1999, no art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, e no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, não se aplica aos produtos:

I - com a notação "NT" (não-tributados, a exemplo dos produtos naturais ou em bruto) na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002;

II - amparados por imunidade;

III - excluídos do conceito de industrialização por força do disposto no art. 5º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ripi).

Parágrafo único. Excetuam-se do disposto no inciso II os produtos tributados na Tipi que estejam amparados pela imunidade em decorrência de exportação para o exterior.

Também o RIPI/2002 consolida e ratifica o entendimento constante da IN/SRF nº 33/99, complementado por decisões em processos de consulta proferidas pelas diversas SRRF, no sentido de que, a partir de 01/01/1999, os estabelecimentos industriais passaram a ter direito ao crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na industrialização de todos os produtos imunes, isentos e tributados à alíquota zero, excetuando-se somente os produtos não-tributados.

Esta matéria que veda o aproveitamento dos créditos do IPI gerados na aquisição de insumos aplicados em produtos não-tributados, está sedimentada na esfera administrativa. Dentre tantas soluções de consulta, colhem-se as seguintes:

Solução de Consulta nº 53, de 01.04.2003, da SRRF/6<sup>a</sup> RF – IPI

“IPI. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. É vedado o aproveitamento de créditos de IPI referente a aquisições de MP, PI e ME, utilizados na industrialização de produtos não-tributados (NT), salvo disposição legal em contrário. É lícito o aproveitamento dos créditos de MP, PI e ME, recebidos a partir de 01/01/99 no estabelecimento industrial ou equiparado, e utilizados na industrialização de produtos imunes, isentos, ou tributados, inclusive à alíquota zero, desde que obedecidas as normas da legislação de regência, em especial a IN SRF nº 33, de 1999, e o ADI SRF nº15, de 2002. O aproveitamento de créditos supracitados é lícito mesmo quando o ISSQN também incida sobre a operação, quando ocorre industrialização, por encomenda, de produtos imunes, em que as MP (mas não os PI e ME) forem remetidas à indústria pelo encomendante, e nos termos do RIPI/02, art. 165. É vedada a transferência dos créditos de IPI para outras empresas. É vedada a correção do crédito do IPI em questão. Dispositivos legais: Lei nº 9.779, de 1999, art. 11; RIPI/02, art. 164 c/c art. 195, art. 165, e art. 193, I, “a”; IN SRF nº 33, de 1999, em especial o art. 4º; IN SRF nº 210/2002, art. 30; ADI SRF nº 15, de 2002”. (gm)

Solução de Consulta nº 83, de 26.05.2003, da SRRF/6<sup>a</sup> RF – IPI

“IPI. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. É permitido o aproveitamento do saldo credor de IPI acumulado no final do trimestre-calendário, inclusive para resarcimento de IPI ou compensação com outros tributos administrados pela SRF, desde que atendidas as normas da legislação de regência, em especial a IN SRF nº 33/1999, a IN SRF nº 210/2002 e o ADI SRF nº 15/2002. Caso opte pela compensação do saldo credor de IPI, ou de parte dele, com débitos referentes a tributos e contribuições administrados pela SRF, o consultante estará obrigado à apresentação da Declaração de Compensação prevista no art. 21, § 1º, da IN SRF nº 210/2002, cujo modelo se encontra no Anexo VI da referida instrução normativa. É vedado o aproveitamento de créditos de IPI referentes a aquisições de MP, PI e ME, aplicados na industrialização de produtos não-tributados (NT), salvo disposição legal em contrário. É permitido o aproveitamento de créditos de IPI referentes a aquisições de MP, PI e ME, aplicados na industrialização de produtos imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, mesmo quando o ISSQN também incida sobre a operação. É permitido o aproveitamento dos créditos de IPI referentes aos PI e ME, adquiridos de estabelecimentos contribuintes de IPI e aplicados na industrialização de produtos imunes, mesmo quando as MP utilizadas forem fornecidas pelo adquirente desses produtos. É permitido o aproveitamento dos créditos de MP, PI e ME, recebidos a partir de 01/01/1999 no estabelecimento industrial ou equiparado, e aplicados na industrialização de produtos imunes, isentos, ou tributados à alíquota zero. Dispositivos Legais: Lei nº 9.779/1999, art. 11; RIPI/2002, art. 163, art. 164 c/c art. 195, art. 193, I, ‘a’; IN SRF nº 33/1999, em especial o art. 4º; IN SRF nº 210/2002, em especial os arts. 14 e 21, § 1º; ADI SRF nº 15/2002.” (gm)

Solução de Consulta 415, de 19.12.2003, da SRRF/7<sup>a</sup> RF – IPI

“CRÉDITO DO IPI. MATÉRIA-PRIMA. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. PRODUTO ISENTO, IMUNE E ALÍQUOTA ZERO. É lícito o aproveitamento dos créditos de MP, PI e ME, recebidos a partir de 01/01/1999 no estabelecimento industrial ou equiparado, e utilizados na industrialização de produtos imunes, isentos, ou tributados, inclusive à alíquota zero, exceto na de produtos não-tributados (NT), desde que obedecidas as normas da legislação de regência. - DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999 e IN SRF nº 33, de 1999”. (grifou-se)

Deve-se registrar ainda que é sólida a jurisprudência sobre o assunto, citando-se, entre outros, o Acórdão nº 202-15269, publicado no DOU, de 20 de julho de 2004, do 2º. Conselho de Contribuinte, como se vê abaixo:

“IPI – CRÉDITOS BÁSICOS – RESSARCIMENTO - O princípio da não-cumulatividade

aplica-se apenas aos produtos tributados incluídos no campo de incidência desse imposto. Não gozam direito a créditos de IPI as aquisições de insumos aplicados em produtos que correspondem à notação NT (Não Tributados) na tabela de incidência TIPI. Recurso ao qual se nega provimento”.

Desta forma, o art. 11, da Lei nº 9.779, de 1999, e a IN SRF nº 33, de 1999, que admitem a possibilidade de se aproveitar o saldo credor do IPI oriundos da entrada de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, via ressarcimento, não se aplicam ao presente caso, já que foram aplicados em serviços não tributados pelo imposto.

Por conseguinte, se o direito creditório não é reconhecido, os débitos confessados na DCOMP devem ser exigidos com os devidos acréscimos legais.

São precisos os fundamentos consignados no aresto vergastado, de maneira que os adoto como razões complementares de decidir no presente voto.

Importa lembrar que processos que envolvem a restituição, o ressarcimento ou a compensação de tributos pressupõem a necessidade de comprovação da certeza e liquidez do crédito alegado, recaindo sobre o sujeito passivo o ônus de produzir provas suficientes e necessárias para a demonstração de seu direito.

Nessa linha, em casos como o presente, em que o sujeito busca o reconhecimento de direito creditório vinculado a supostas operações de industrialização, é fundamental que as alegações de direito sejam comprovadas por meio de provas suficientes e necessárias.

Assim, não há que se falar em afronta aos princípios da verdade material, segurança jurídica, razoabilidade, devido processo legal, contraditório, ampla defesa, segurança jurídica, ou de qualquer outro princípio jurídico, quando a decisão recorrida, ancorada na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus de demonstrar o crédito pleiteado e, diante da ausência ou insuficiência de provas do direito alegado, conclui pelo indeferimento da compensação declarada.

No caso dos autos, foi precisamente isto que ocorreu: a decisão de primeira instância debruçou-se sobre os elementos trazidos pelo sujeito passivo e não encontrou elementos de prova hábeis para demonstrar, de forma inequívoca, que os créditos de IPI glosados pela fiscalização são de fato utilizados na industrialização por parte da recorrente.

Nesse ponto, observa-se, na leitura do aresto recorrido, que o colegiado de primeira instância, apreciando a documentação apresentada pelo sujeito passivo, reputou-a insuficiente, sublinhando a necessidade de que o sujeito passivo demonstrasse nos autos a natureza das operações nas quais teriam sido empregados os insumos adquiridos – operações que, segundo as notas fiscais juntadas no processo, são operações de prestação de serviços, fora do campo de tributação do IPI, impedindo, por consequência, o creditamento dos insumos nelas aplicadas.

Recorde-se, por oportuno, que a busca da verdade material não se presta a suprir a inéria do sujeito passivo que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado.

Naturalmente, o órgão julgador pode, eventualmente, determinar, a seu critério, diligências/perícias para esclarecimentos de questões e fatos que julgar relevantes. Isso não significa, entretanto, que a verdade material, a garantia ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal, deverão levar a uma desregrada busca, pelos órgãos julgadores, por elementos de provas que deveriam ser trazidos pela parte interessada em momento oportuno.

Nesse prisma, deve-se observar que existem regras processuais claras, no âmbito do contencioso administrativo, que regulam a preclusão probatória, não cabendo ao julgador afastar regras postas em face de aplicação indevida, no caso concreto, de eventuais princípios.

A aplicação de princípios, como aqueles do formalismo moderado, da verdade material, razoabilidade, entre outros, não deve abrir caminho para o afastamento de regras que servem, em última instância, para a concretização de outros princípios jurídicos valiosos – como, por exemplo, a razoável duração do processo e a segurança jurídica.

No caso concreto, ao sujeito passivo foram dadas amplas possibilidades de produzir as provas documentais de seu direito, seja durante todo o procedimento fiscal, seja na fase contenciosa do procedimento. Observe-se, nesse ponto, que, tanto em manifestação de inconformidade como no recurso voluntário, a recorrente apenas tece alegações e sustenta teses, invocando decisões judiciais, sem demonstrar, todavia, que o caso dos autos se refere, efetivamente, a operações de industrialização por encomenda, ao invés de serviços sujeitos apenas à incidência do imposto municipal – como, aliás, defendeu o sujeito passivo em sua manifestação de inconformidade, em evidente contraste com suas próprias alegações.

Assim, tendo em vista que o sujeito passivo se eximiu de produzir todos os elementos de prova suficientes e necessários para justificar os créditos postulados, não há que se falar em cerceamento de defesa, violação ao contraditório, devido processo legal ou qualquer outro princípio, devendo ser afastado o pedido de perícia/diligência.

Saliente-se, além disso, que a ausência de especificação, na própria impugnação, dos termos do pedido, conforme o art. 16, IV do Decreto 70.235/72, representa, por si, razão suficiente para o afastamento da diligência/perícia postulada: nesse ponto, o sujeito passivo deveria indicar, de forma específica, os termos do pedido, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

Diante do exposto, não há como reconhecer o pleito da recorrente, devendo ser mantida a glosa dos créditos de aquisições de insumos utilizados em serviços que não sofrem a incidência do IPI – conforme demonstram as notas fiscais e a escrituração contábil analisadas pela fiscalização, cujo teor não foi afastado, pelo sujeito passivo, com provas suficientes e necessárias.

No caso concreto, observe-se que a decisão recorrida afastou o direito ao crédito na aquisição de insumos empregados em prestação de serviços fora do campo de incidência do IPI, fato que restou incontrovertido pelos elementos coligidos pela autoridade fiscal – notas fiscais, documentos contábeis – não afastados, por meio de provas robustas, pela recorrente.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator