



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10680.914757/2010-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-013.114 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de novembro de 2022  
**Recorrente** TECNIMONT DO BRASIL CONSTRUCAO E ADMINISTRACAO DE PROJETOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

DESPACHO DECISÓRIO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

No caso, os procedimentos adotados pela fiscalização, bem como a fundamentação apresentada pela autoridade fiscal são suficientes para o pleno exercício do direito de defesa. Ademais, o Despacho Decisório traz todos os elementos formais necessários e foi emitido por autoridade competente. Assim, não vislumbro nulidade no ato administrativo guerreado.

LEI Nº 9.779/1999, ARTIGO 11. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO IPI. EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 11 da Lei nº 9.779/1999 permite o direito aos créditos decorrentes da aquisição de matérias-primas tributadas apenas quando destinadas á produção de bens isentos ou tributados á alíquota zero, não sendo aplicável ás operações de construção civil, nos termos do artigo 5º do Regulamento do IPI, que exclui do campo de incidência do IPI atividades tais como construção de casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas, por não considera-las industrialização.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DA RECORRENTE.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa, na forma do que dispõe o artigo 170 do CTN. Não se desincumbindo a recorrente, mediante provas robustas, do ônus de comprovar o direito creditório alegado, descabe o provimento do recurso voluntário.

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, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-013.111, de 24 de novembro de 2022, prolatado no

juízo do processo 10680.914754/2010-71, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Walker Araujo, Fabio Martins de Oliveira, Jose Renato Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Larissa Nunes Girard, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Wagner Mota Momesso de Oliveira.

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que indeferiu o direito creditório e não homologou as compensações declaradas.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

IPI PAGO NA IMPORTAÇÃO. RESSARCIMENTO NÃO AUTORIZADO. CRÉDITOS DE AQUISIÇÕES INTERNAS NÃO COMPROVADOS. RESSARCIMENTO INDEFERIDO.

Indefere-se Pedido de Ressarcimento do IPI cujos créditos correspondem ao Imposto pago no despacho aduaneiro, apesar de o contribuinte, construtora, alegar, sem comprovar, que filial da pessoa jurídica desenvolveria a atividade de comércio atacadista, seria por isso equiparada a industrial e teria créditos de aquisições no mercado interno.

CONSTRUÇÃO CIVIL. ATIVIDADE QUE NÃO CONSTITUI INDUSTRIALIZAÇÃO.

A atividade de construção civil não constitui industrialização.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

DESPACHO DECISÓRIO CONTENDO IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA DECIDIDA E ENQUADRAMENTO LEGAL CORRELATO. NULIDADE NÃO CARACTERIZADA.

Não resta caracterizado qualquer vício a suscitar a nulidade da decisão administrativa contestada, quando esta contém motivação regular, sem qualquer omissão ou contradição.

DOCUMENTOS EM PODER DO CONTRIBUINTE. PEDIDO PARA JUNTADA DEPOIS DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. AUSÊNCIA DE JUSTIFICATIVA RAZOÁVEL. IMPROCEDÊNCIA.

Em consonância com os §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, apresenta-se desarrazoado o pedido para juntada posterior de documentos em poder do contribuinte, sob a justificativa de que poderiam ser necessários ao julgamento.

DCOMP. RESSARCIMENTO. AUSÊNCIA DE PROVAS. INDEFERIMENTO.

Tratando-se de ressarcimento ou restituição o ônus de provar a existência do direito creditório é do contribuinte, pelo que se indefere pedido de ressarcimento de IPI escorado em créditos não comprovados.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Inconformada com essa decisão, a recorrente interpôs Recurso Voluntário, o qual requer a sua reforma a fim de que se reconheça o seu direito ao ressarcimento pleiteado e sejam homologadas as compensações dos débitos fiscais declarados, alegando, em síntese, as mesmas razões expendidas na Manifestação de Inconformidade, ou seja, em preliminar, a nulidade do despacho decisório por utilizar-se de premissa equivocada para fundamentar sua negativa ao direito creditório e, no mérito, com base no princípio da não-cumulatividade do IPI e do disposto na Lei nº 9.779, de 19/01/1999, art. 11, que tem direito de se creditar do IPI pago na importação para aquisições de insumos utilizados em sua atividade operacional (montagem de máquinas e equipamentos – efetuado fora de seu estabelecimento).

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

### ***I – Da admissibilidade:***

A recorrente foi intimada da decisão de piso 13/12/2018 (fl.186) e protocolou Recurso Voluntário em 19/12/2018 (fl.197) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

### ***II – Da nulidade do Despacho Decisório:***

Em sede de preliminar, defende a recorrente a nulidade do Despacho Decisório em decorrência de premissa equivocada para fundamentar sua negativa ao direito creditório. Nesse sentido, informa que *o r. despacho decisório simplesmente indefere o direito ao crédito em razão da Recorrente ser uma empresa de construção civil, sem atentar-se ao fato de que a própria Receita Federal do Brasil classificou o estabelecimento*

---

<sup>1</sup> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

*detentor do crédito como um “estabelecimento importador” e, portanto, equiparado à “industrial”.*

Sem razão a recorrente. Vejamos.

Primeiramente, tem-se que as nulidades são tratadas nos arts. 59 e 60 do Decreto no 70.235/72, segundo os quais somente serão declarados nulos os atos na ocorrência de decisões ou despachos lavrados ou proferidos por pessoa incompetente ou dos quais resulte inequívoco cerceamento do direito de defesa à parte, o que não ocorreu no presente caso.

No entanto, ao contrário do defendido pela recorrente, o Despacho Decisório possui motivação regular e está de acordo com as formalidades legais. Na Informação Fiscal que acompanha o Despacho Decisório (fls.30/31) restou consignado, depois de analisar o contrato social da pessoa jurídica, suas atividades, os livros e notas fiscais apresentados, bem como as demais informações prestadas à Receita Federal, que o motivo do indeferimento se deu pelo fato de que a atividade de construção civil não constitui industrialização e, por isso, a contribuinte não faz jus a qualquer restituição de créditos do IPI.

Ainda, conforme consignado pela decisão recorrida *“a interpretação do Despacho, emitido em 01/03/2011, não tenha considerado o Termo de Verificação Fiscal (TVF), datado de 27/08/2007 (fls. 32/33, DOC. 04 anexado à Manifestação de Inconformidade), esta mais antiga não é vinculante. De todo modo, como será visto mais adiante aquele TVF não tratou do ressarcimento de IPI, mas sim da possibilidade de aproveitamento de créditos dos IPI pago na importação nos períodos posteriores, “para compensação do próprio imposto” (fl. 33, ao final)”*.

Ademais, além da motivação clara e do enquadramento legal correlato, a contribuinte exerceu o seu direito de defesa na plenitude, apontando, inclusive, suposta contradição entre a interpretação do Despacho Decisório e a do referido Termo de Verificação - questão a ser analisada no mérito, mas que não implica em nulidade do Despacho.

Assim, não há que se falar em nulidade do despacho decisório.

### **III – Do mérito:**

A teor do relatado a homologação dos créditos foi negada em razão da Auditoria Fiscal entender que as atividades da recorrente não se enquadram no conceito de industrialização previsto no regulamento do IPI.

A informação fiscal que acompanha o PER/DCOMP dá conta do seguinte:

*Do exame da documentação apresentada concluímos que:*

*1- Os livros e notas fiscais apresentados (ano 2003), bem como as PERDCOMP acima enumeradas referem-se à empresa na antiga denominação de FIATENGINEERING DO BRASIL COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA, CNPJ 01.914.288/0002-53, com sede à Av. Marechal Floriano 45, 10o andar, parte, Centro-RJ.*

2- Embora tenha sido solicitado na intimação, nenhum esclarecimento foi fornecido pela empresa Tecnimont a respeito de suas supostas atividades industriais. O Livro RAIPI apresentado apresenta entradas de mercadorias, mas não apresenta saídas, o que não se coaduna com a operação de um estabelecimento industrial.

3- *TECNIMONT DO BRASIL* é uma empresa construtora, que realiza como atividade-fim construções industriais, residenciais, comerciais e outras (Capítulo I, cláusula 1.2, letra “a”, do Contrato Social) e que também realiza manutenção e assistência de imóveis, compra, venda e permuta de áreas edificáveis. Também a letra “j” do referido contrato menciona o “projeto, instalação e montagem eletromecânica de linhas de transmissão, subestações”.

4- A respeito desta atividade de construtoras o Regulamento do IPI (Decreto n.º 4.544 de 26/12/2002) dispõe claramente sobre as Exclusões, as atividades que não são consideradas industrialização, em seu Art. 5º, Inc. VIII, reproduzido abaixo:

(...)

5- É evidente então que a atividade de construção civil não é considerada como industrialização, pois é uma exclusão explícita deste conceito, pois conforme o Art. 3º do mesmo RIPI:

(...)

6- Não sendo a construção civil uma atividade industrial, a construtora não é estabelecimento industrial, e não há que se falar em direito ao Crédito de IPI, e Ressarcimento de Créditos de IPI.

(...)

7- A respeito do Ressarcimento de créditos, dispõe o Art. 11 da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, que o saldo credor de IPI, acumulado em cada trimestre decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização poderá ser objeto de Pedido de Ressarcimento, conforme abaixo:

(...)

Ora, se não houve aplicação de MP, PI e ME em qualquer industrialização, pois que a construção civil é excluída deste conceito, não há como se falar em Créditos ou Ressarcimento de Créditos de IPI.

8- Finalmente, o exame da DIPJ/2004 da empresa *TECNIMONT* mostra claramente que a própria empresa não se considera estabelecimento industrial sujeito ao IPI, pois as fichas relativas à movimentação do IPI, créditos / débitos / saldos, sequer constam da declaração.

10- Concluímos que, com base no Art. 5º, Inc. VIII e Par. Único do RIPI/2002 c/c Art. 11 da Lei n.º 9.779/99 e no que mais foi exposto acima, há que ser indeferido o Pedido de Ressarcimento formalizado através das PERDCOMP n.ºs 000425927631100715019621, 367335519231100715017059, 108230761431100715010565, 353639250120110711013160, pois que a empresa construtora não é estabelecimento industrial, sendo esta atividade explicitamente excluída do conceito de industrialização previsto pelo Regulamento do IPI, não existindo portanto direito ao Creditamento e a Pedido de Ressarcimento de Créditos, por vedação legal.

11- Valor do Crédito a ser Ressarcido: R\$ 0,00 (ZERO)

A recorrente se insurge sobre esta posição da Fiscalização afirmando que além do estabelecimento da Recorrente possuir atividade distinta da construção civil, também cumpre mencionar que ele realiza a importação de mercadorias que são utilizadas como insumos na montagem de máquinas e equipamentos, que são realizadas fora do

*estabelecimento da Recorrente a atividade prevista para a execução de parque de industrial configuraria uma atividade industrial.*

Entendo não assistir razão ao recurso.

A hipótese de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados está prevista no Código Tributário Nacional (CTN), art. 46, e o contribuinte do imposto no art. 51 desse mesmo diploma legal que assim dispõe, *in verbis*:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51;

III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

(...)

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

(...)

II – o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

O Regulamento do IPI (Decreto n.º 4.544/2002) tratou do conceito da incidência e da delimitação do conceito de industrialização, especificamente nos art. 2º, 3º e 4º, *in verbis*:

Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação “NT” (não tributado).

**Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.**

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem

colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou reacondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados

No art. 5º, inciso VIII do mesmo Regulamento, foi tratado a situação de operações efetuadas fora do estabelecimento industrial, que são excluídas do concito de industrialização para efeitos da tributação do IPI e no inciso VIII trata especialmente das atividades ligadas a construção civil.

Art. 5º Não se considera industrialização:

(...)

VIII - a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte:

a) edificação (casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas);

b) instalação de oleodutos, usinas hidrelétricas, torres de refrigeração, estações e centrais telefônicas ou outros sistemas de telecomunicação e telefonia, estações, usinas e redes de distribuição de energia elétrica e semelhantes; ou

c) fixação de unidades ou complexos industriais ao solo;

(...)

Parágrafo Único. O disposto no Inc. VIII não exclui a incidência do imposto sobre os produtos, partes ou peças utilizados nas operações nele referidas.

As atividades realizadas pela recorrente que está em discussão nos autos, de acordo com o Contrato Social, cópia às fls.18/26, são as seguintes:

2. - A sociedade tem por objeto, por conta própria ou por intermédio de outras pessoas, físicas ou jurídicas, seja no Brasil ou no exterior:

a) o estudo, a elaboração de projetos, a realização de construções (industriais residenciais, comerciais e outras), no âmbito da urbanística, arquitetura engenharia civil e industrial;

b) a manutenção e assistência de imóveis;

c) a compra, a venda e a permuta de áreas edificáveis e de imóveis;

d) a elaboração de estudos, técnicos, financeiros, de pesquisas sócio-econômicas e de mercado, a promoção e a realização de programas e planos de valorização nos setores acima indicados;

e) o preparo de documentação para concorrência elaboração de propostas;

f) a participação na constituição de sociedades que tenham objeto social idêntico;

g) compra e venda de máquinas e equipamentos que serão utilizados nas construções por ela realizadas;

h) a instalação, montagem e execução das obras civis, elétricas e eletromecânicas de obras industriais, tais como usinas termelétricas subestações, fábricas de automóveis, caminhões, estações de tratamento de esgoto e obras industriais em geral;

i) o transporte marítimo internacional e rodoviário de dimensões especiais, desembaraço alfandegário e práticas de importação de equipamento;

- j) projeto, instalação e montagem eletromecânica de linhas de transmissão, subestações; sistemas de automação, comunicação de dados; sonorização; e
- k) execução de testes, comissionamento, supervisão e fiscalização de usinas termelétricas, subestações, fábricas de automóveis, caminhões e obras industriais em geral.

Considerando que a atividade realizada pela recorrente trata-se de *construções industriais, residenciais, comerciais e outras (Capítulo I, cláusula 1.2, letra “a”, do Contrato Social) e que também realiza manutenção e assistência de imóveis, compra, venda e permuta de áreas edificáveis. Também a letra “j” do referido contrato menciona o “projeto, instalação e montagem eletromecânica de linhas de transmissão, subestações”, todas constantes como atividade-fim da recorrente no seu Contrato Social, constituem atividades previstas no art. 5º, inciso VIII, como atividade excluída do conceito de industrialização e portanto, não pode ser tributada pelo IPI ou gerar créditos deste imposto.*

Quanto à Lei nº 9.779, de 1999, art. 11<sup>2</sup>, suscitada pela recorrente, esta permite a compensação do saldo credor do IPI com outros tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal quando o contribuinte não puder compensar o saldo credor apurado com o IPI devido na saída de outros produtos. Contudo, a legislação, em comento é endereçada aos contribuintes de IPI e, conforme já demonstrado anteriormente, não é o seu caso, razão porque referida legislação não se aplica.

O mesmo se encontra previsto no RIPI/2002, em seu artigo 195, § 2, *in verbis*:

Art. 195. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte, observado o disposto no § 2º (Lei nº 5.172, de 1996, art. 49, parágrafo único, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11).

**§ 2º O saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de MP, PI e ME, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero ou imunes, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 207 a 209, observadas as normas expedidas pela SRF (Lei nº 9.779, de 1999, art. 11).**

Art. 196. O direito à utilização do crédito a que se refere o art. 195 está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e das exigências previstas para a sua escrituração, neste Regulamento.

---

<sup>2</sup> 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 no arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Ressalta-se, ainda, que a Constituição Federal, em seu art. 153, § 3º, II, estabelece o seguinte:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

§ 3º. O imposto previsto no inciso IV:

(...)

II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

A regra-matriz do IPI abriga o direito de o contribuinte do imposto abater, em cada operação do processo industrial, o IPI já pago na etapa imediatamente anterior. É o princípio da não-cumulatividade previsto no texto constitucional.

Tal princípio tem como objetivo evitar que o ônus do imposto vá se acumulando em cada operação, eliminando-se, dessa forma, a dupla incidência ou tributação “em cascata”. No presente caso, conforme demonstrado, a recorrente não é contribuinte do IPI, assim não há que se falar cumulatividade.

Também é esse o entendimento esposado pela Corte Superior, conforme se verifica da decisão, cuja Ementa peço vênua para transcrever:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. IPI. ARTIGO 11 DA LEI Nº 9.779/99. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

I – O aresto recorrido não cuidou, em nenhum momento, da **aplicação do art. 11, da Lei nº 9.779/99** à hipótese dos autos, até mesmo porque **o aludido dispositivo permite o direito aos créditos decorrentes da aquisição de matérias-primas tributadas** apenas quando destinados à produção de bens isentos ou tributados à alíquota-zero, **não sendo aplicável às operações da ora Agravante porquanto, consoante se depreende do aresto recorrido, ‘a atividade da empresa é no ramo da construção civil, excluída do campo de incidência do IPI, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 4.544/2002’ (...)**”  
AgRg no REsp 868434/SE; Ministro Francisco Falcão – DJ de 08/03/2007. (grifou-se)

O CARF, em situação análoga, decidiu no sentido de que o art. 11 da Lei nº 9.779/99 não alcança as empresas de construção civil, como é o caso da interessada, pelo fato de não considerá-las industrialização, conforme ementa do Acórdão nº 3301-007.444, abaixo transcrita, da lavra do relator Winderley Moraes Pereira:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

IPI. ART. 11 DA LEI Nº 9.779/99. IMPOSSIBILIDADE.

O art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, permite o direito aos créditos decorrentes de aquisições de matérias-primas tributadas apenas quando destinadas à produção de tributados, isentos ou tributadas à alíquota zero, não sendo aplicável às operações de construção civil, nos termos do art. 5º do RIPI que exclui do campo de incidência do IPI atividades tais como: construção de casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e complexos industriais, por não considerá-las industrialização (...). Acórdão nº 3301-007.444 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª

Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo n.º 15374.002887/2008-65, Rel. Conselheiro Winderley Morais Pereira, Sessão de 28 de janeiro de 2020).

Em que pese o extenso arrazoado do recurso, com os argumentos sobre aplicação da legislação e interpretações sistemáticas. É cediço que os julgamentos deste Conselho estão vinculados aos Decretos e Leis e não pode afastar a sua aplicação. No caso em tela, sendo a atividade da recorrente de construção civil, o Regulamento do IPI, determina a sua exclusão do campo de incidência do IPI e portanto, da possibilidade de auferir créditos deste imposto.

Na verdade, a interessada não faz parte de nenhuma cadeia produtiva de industrialização de bens, sendo apenas consumidora de bens e mercadorias sujeitas à incidência do IPI, o que não lhe dá o direito ao creditamente pleiteado.

Quanto a alegação que a recorrente estaria agindo em consonância com as determinações do Termo de Verificação Fiscal que lavrou em 27/08/2007, juntado em sede de Manifestação de Inconformidade às fls.32/33 e portanto à luz do art. 100 do CTN não poderia a Fiscalização, ter deixado de verificar a existência de procedimento de fiscalização anterior, entendendo que também não pode prosperar o recurso neste ponto.

Sobre esse tema, destaco o fundamento utilizado pela decisão recorrida:

Quanto à suposta contradição apontada na Manifestação de Inconformidade, entre o Termo de uma fiscalização antiga - que o lavrou em 27/08/2007 - e o Despacho Decisório em litígio - emitido em 01/03/2011 -, inexistente, apesar de neste não ter sido considerado aquele.

O Termo dá conta de que a contribuinte utiliza materiais por ela importados e até considera que a empresa poderá se aproveitar dos créditos do IPI na Importação. Em 2007 o Auditor-Fiscal constatou que a contribuinte realiza montagem (conforme contrato com Furnas Centrais Elétricas, segundo o qual os equipamentos somente seriam concluídos em 2011) e nela utiliza insumos importados. Interpretou e concluiu o seguinte, então (negrito acrescentado):

*Em virtude desta montagem o importador é, pela sua natureza da operação, estabelecimento industrial, portanto, contribuinte do IPI, conforme dispõe o art. 8º, c/c art. 4º, III do RIPI (Dec. n.º 4544/2002).*

(...)

*Fica a empresa poderá escriturar no Livro de Apuração do IPI o montante de R\$ 2.096.722,29, referente aos créditos de IPI correspondentes às importações efetuadas, que poderá ser utilizado nos períodos para compensação dos débitos do próprio imposto.*

Como destacado ao final da transcrição acima, no Termo de 2007 foi dito da possibilidade de o IPI pago na importação ser aproveitado para dedução de débitos do mesmo Imposto nas saídas. Todavia, não há notícia de qualquer saída. Ao que parece, as importações realizadas pela contribuinte são apenas de mercadorias utilizadas na montagem (no caso, contratada junto à empresa Furnas Centrais Elétricas).

Não há qualquer pronunciamento, naquele ano, sobre eventual ressarcimento ou compensação, hipótese analisada somente diante dos PER/DCOMP transmitidos pela contribuinte. Visando à expedição do Despacho Decisório foi elaborada em 2011 a informação fiscal por ele referendada, depois de intimar a empresa a

elucidar suas operações. Ela preferiu se manter silente, no entanto, como assentado na informação fiscal do Despacho Decisório:

*2- Embora tenha sido solicitado na intimação, nenhum esclarecimento foi fornecido pela empresa Tecnimont a respeito de suas supostas atividades industriais. O Livro RAIPI apresentado apresenta entradas de mercadorias, mas não apresenta saídas, o que não se coaduna com a operação de um estabelecimento industrial.*

*3- TECNIMONT DO BRASIL é uma empresa construtora, que realiza como atividade-fim construções industriais, residenciais, comerciais e outras (Capítulo I, cláusula I.2, letra “a”, do Contrato Social) e que também realiza manutenção e assistência de imóveis, compra, venda e permuta de áreas edificáveis. Também a letra “j” do referido contrato menciona o “projeto, instalação e montagem eletromecânica de linhas de transmissão, subestações”.*

Diante da ausência de informações da contribuinte, nada há o que censurar nessa informação fiscal (a do Despacho Decisório), que produziu a melhor interpretação levando em conta o art. 5º, VIII, do RIPI/2002. Sua redação é a seguinte:

(...)

Destaco que, relativamente ao ano-calendário de 2003, a própria empresa não se considerou contribuinte do IPI, conforme bem observou a informação fiscal com base na qual foi emitido o Despacho Decisório, que se refere à DIPJ do Exercício 2004 e informa, mais uma vez sem contestação por parte da contribuinte:

*8- Finalmente, o exame da DIPJ/2004 da empresa TECNIMONT mostra claramente que a própria empresa não se considera estabelecimento industrial sujeito ao IPI, pois as fichas relativas à movimentação do IPI, créditos / débitos / saldos, sequer constam da declaração.*

Tivesse a contribuinte demonstrado que os valores a ressarcir correspondem a créditos do IPI em aquisições no mercado interno e que sua filial 02 desenvolveu efetivamente no ano de 2003 a atividade de comércio atacadista de máquinas e equipamentos, a análise seria outra e o saldo credor delas proveniente poderia ser ressarcido.

Mas na Inconformidade é dito apenas que desenvolve tal atividade, o que não comprova, e que “a maior parte” do crédito de IPI compensado no período origina-se de entradas do mercado externo, outra vez sem apresentar qualquer prova quanto a alguma aquisição no mercado interno. Além do mais, estranhamente não há qualquer débito do Imposto durante todo o ano de 2003 (na informação do Despacho Decisório o Auditor-Fiscal observa que o Livro RAIPI possui apenas entradas de mercadorias, mas não apresenta saídas), circunstância que a contribuinte não justifica. Diante disso, e considerando que não foi demonstrada qualquer saída da filial 02, todas as aquisições parecem ter sido empregadas tão somente na construção civil, atividade que não é considerada industrialização, como já visto mais acima.

Ressalto que em processos de ressarcimento ou restituição o ônus de provar a existência do direito creditório é da contribuinte. É o contrário do que se dá na hipótese de constituição do crédito tributário, onde quem deve carrear as provas para o processo é a autoridade administrativa responsável pelo lançamento tributário.

Nestes termos, não há reparo a ser feito ao decidido pela DRJ, de forma que adoto com razão complementar de decidir, nos termos do art. 57, § 3º do RICARF.

A Recorrente não trouxe elementos hábeis a contrapor o decidido, em especial, nenhum esclarecimento foi fornecido pela empresa recorrente a respeito de suas supostas atividades industriais, apesar de intimada, se manteve inerte até o momento.

A compensação tributária pressupõe a existência de crédito líquido e certo em nome do sujeito passivo, a teor do que dispõe os artigos 170 do Código Tributário Nacional<sup>3</sup>. Pode-se dizer, em outros termos, que o direito à compensação existe na medida exata da comprovação da certeza e liquidez do crédito postulado.

É pacífica neste Tribunal a compreensão de que o ônus da prova é devido àquele que alega o direito em discussão. Portanto, para fato constitutivo do direito creditório, o contribuinte deve demonstrar, ainda que por meio de indícios coerentes e convergentes, a verossimilhança de suas alegações.

Além do mais, como se sabe, nos pedidos de compensação ou de restituição, como o presente, o ônus de comprovar o crédito postulado permanece a cargo da contribuinte, a quem incumbe a demonstração do preenchimento dos requisitos necessários para a compensação, pois "(...) o ônus da prova recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato<sup>4</sup>", postura consentânea com o art. 36 da Lei nº 9.784/1999<sup>5</sup>, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. No mesmo sentido é a regra basilar extraída no inciso I do art. 373 do Código de Processo Civil<sup>6</sup>.

Humberto Teodoro Júnior sobre a prova ensina que:

Não há um dever de provar, nem à parte contrária assiste o direito de exigir a prova do adversário. Há um simples ônus, de modo que o litigante assume o risco de perder a causa se não provar os fatos alegados dos quais depende a existência de um direito subjetivo que pretende resguardar através da tutela jurisdicional. Isto porque, segundo máxima antiga, fato alegado e não provado é o mesmo que fato inexistente. (Humberto Teodoro Junior, in Curso de Direito Processual Civil, 41ª ed., v. I, p. 387)

Especificamente em relação ao ônus do contribuinte em provar o seu direito creditório com fundamento no artigo 11, da Lei nº 9.779/1999, colaciono os seguintes precedentes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

<sup>3</sup> Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

<sup>4</sup> CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; e DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria geral do processo. São Paulo: Malheiros Editores, 26ª edição, 2010, p. 380.

<sup>5</sup> Lei nº 9.784/1999 Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei. Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

<sup>6</sup> Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

Na aferição do direito creditório, com fundamento no artigo 11, da Lei nº 9.779, de 1999, o ônus da prova quanto à existência de crédito cabe à contribuinte nos termos do artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil. (Acórdão nº 3302-004.958 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo nº 13832.000013/2002-16, Rel. Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Sessão de 29 de janeiro de 2018)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

FALTA DE ELEMENTOS COMPROBATÓRIOS DA LEGITIMIDADE DO CRÉDITO. SALDO CREDOR. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A anexação, aos autos, de cópia das notas fiscais de entrada que amparam o valor creditado e a demonstração da sua escrituração nos livros fiscais Registro de Entradas e Registro de Apuração do IPI, por si só, não garante a legitimidade do crédito no que tange a se tratar de crédito passível de ressarcimento. Somente as MP, PI e ME conferem ao IPI incidente nas respectivas entradas, a possibilidade de ressarcimento, na forma do art. 11 da Lei nº 9.779/99, restando ser indeferido o direito creditório, pela impossibilidade de lhe conferir legitimidade, na hipótese de falta de discriminação, pelo contribuinte, das MP, PI e ME utilizados na industrialização de seus produtos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO. RESTITUIÇÃO. RESSARCIMENTO. AUSÊNCIA DE PROVA.

O direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado pelo contribuinte, porque é seu o ônus. Na ausência da prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN, o pedido deve ser negado. (Acórdão nº 3201-007.758 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo nº 10880.970802/2011-35, Rel. Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Sessão de 27 de janeiro de 2021).

Contudo, em nenhuma das fases recursais, a interessada demonstrou, de forma inequívoca, que exerce atividade industrial e/ou provou que os valores reclamados, a título de ressarcimento de IPI, decorreram de aquisições de insumos utilizados em processo de industrialização de produtos sujeitos ao IPI e/ ou tributados por este imposto à alíquota zero ou, ainda, isento.

Portanto, diante da falta de produção probatória mínima por parte da recorrente, torna-se improcedente o pedido contido no Recurso Voluntário quanto ao direito aos créditos, mantendo-se a decisão da DRJ.

### **Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar arguida; e no mérito, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente Redator