



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

**Processo n°** 10920.001217/2003-60  
**Recurso n°** 879.900 Voluntário  
**Acórdão n°** **3302-01.059 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 06 de julho de 2011  
**Matéria** Ressarcimento de IPI  
**Recorrente** CELULOSE IRANI S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA.

Cabe ao contribuinte o ônus de comprovar as alegações que oponha ao ato administrativo. Inadmissível a mera alegação.

IPI. RESSARCIMENTO. ESTORNO. REQUISITO.

A anulação do crédito, através do estorno, é requisito para o ressarcimento.

IPI. CRÉDITOS. INSUMOS NT, ISENTOS OU ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de insumos isentos, não-tributados e de alíquota zero não gera crédito de IPI. Não havendo exação de IPI, não há valor algum a ser creditado.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Alan Fialho Gandra - Relator.

EDITADO EM: 08/07/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Alan Fialho Gandra, Fabiola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes e Leonardo Mussi da Silva.

## Relatório

A empresa Celulose Irani S.A. apresentou pedido de ressarcimento de saldo credor de IPI, originado da aquisição de insumos, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização de produtos, de que trata o artigo 11 da Lei nº 9.779/99 e IN SRF nº 33/99, referente ao quarto trimestre do ano de 2002, cumulado com pedido de compensação.

A DRF de jurisdição da Contribuinte, em despacho decisório, deferiu parcialmente o pedido e homologou as compensações até o limite do crédito deferido.

Inconformada com a parte indeferida, apresentou suas razões e argumentos em manifestação de inconformidade, aduzindo, em síntese:

- i) Legitimidade dos créditos vez que são decorrentes de aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização. As CFOP's utilizadas na escrituração por si só não justificam a glosa dos créditos ora definidos, eis que seu registro está equivocado. Desta forma, necessária seria uma análise da efetiva operação a fim de verificar se o produto adquirido atende aos requisitos para manutenção dos créditos;
- ii) A inserção de dados no campo "informações complementares", refere-se a crédito legítimo e passível de recuperação, uma vez que sua origem se deu com a efetiva entrada da mercadoria. Ademais, sendo a escrituração um procedimento de formalidade, não poderá frustrar o objetivo da contribuinte de creditar-se do imposto.
- iii) O valor do ressarcimento não pode ser limitado ao valor estornado, eis que o crédito é totalmente legítimo;
- iv) São devidos os créditos relativos a aquisições de insumos isentos e/ou de alíquota zero.

A DRJ/Ribeirão Preto/SP prolatou acórdão mantendo o despacho decisório proferido pela DRF, em acórdão com a seguinte ementa:

*“RESSARCIMENTO DE IPI. ESTORNO DE CRÉDITOS NO RAIPI. REQUISITOS.*

*O direito ao ressarcimento de créditos reclama, em contrapartida do contribuinte, o estorno, na escrita fiscal, do*

*valor pedido, no período de apuração em que for encaminhado à autoridade fiscal.*

*DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS NÃO ONERADOS PELO IPI.*

*É inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior.*

*ÔNUS DA PROVA.*

*Cabe ao interessado o ônus da prova dos fatos constitutivo do direito que pleiteia.*

*Manifestação de Inconformidade.*

*Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido”.*

Cientificada do acórdão, a Interessada insurge-se contra seus termos, apresentando Recurso Voluntário, afirmando, em síntese:

- i) Legitimidade dos créditos vez que são decorrentes de aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização. As CFOP's utilizadas na escrituração por si só não justificam a glosa dos créditos ora definidos, eis que seu registro está equivocado. Desta forma, necessária seria uma análise da efetiva operação a fim de verificar se o produto adquirido atende aos requisitos para manutenção dos créditos;
- ii) O valor do ressarcimento não pode ser limitado ao valor estornado, eis que o crédito é totalmente legítimo;
- iii) Os créditos decorrentes de insumos isentos ou de alíquota zero foram corretamente utilizados, eis que foram operacionalizados quando a matéria estava favorável aos contribuintes;
- iv) Atualização monetária pela SELIC

Finaliza requerendo seja reconhecido integralmente o direito creditório, atualizado pela SELIC.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este Relator.

É o relatório.

## **Voto**

**Conselheiro Alan Fialho Gandra, Relator**

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

No tocante as glosas de créditos indevidos referentes a aquisições de produtos para comercialização (CFOP's 1.12 e 2.12), verifica-se que a Recorrente, limitando-se a argumentar, não juntou aos autos nenhuma prova que garanta o que aduz, contrariando, portanto, o teor do art. 16, III<sup>1</sup>, do Decreto nº 70.235/72.

Noção cediça, a parte que invoca direito resistido deve produzir as provas necessárias do respectivo fato constitutivo.

O Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável ao PAF, sobre o assunto, assim dispõe:

*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.*

*Art. 396. Compete à parte instruir a petição inicial (art. 283), ou a resposta (art. 297), com os documentos destinados aprovar-lhe as alegações.*

No processo administrativo fiscal, tem-se como regra que cabe àquele que pleiteia o direito, provar os fatos, prevalecendo o princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. Portanto, no caso em apreço, compete ao sujeito passivo a comprovação de que preenche os requisitos para fruição do ressarcimento.

Ademais, do mesmo modo que o Decreto n.º 70.235/1972 estabelece, em seu artigo 9º, a obrigatoriedade da autoridade fiscal traduzir por provas os fundamentos do lançamento, também atribui ao contribuinte, no inciso III do artigo 16, o ônus de comprovar as alegações que oponha ao ato administrativo. Em verdade, este dispositivo legal apenas transfere, para o processo administrativo fiscal, o sistema adotado pelo Código de Processo Civil, que, em seu artigo 333, ao repartir o ônus *probandi*, o faz inadmitindo a mera alegação e a negação geral.

Assim, na hipótese de ressarcimento pleiteado, recai sobre a interessada o ônus de provar a pretensão deduzida. Logo, é imprescindível que as provas e argumentos sejam carreados aos autos, no sentido de refutar o procedimento fiscal, se revistam de toda força probante capaz de propiciar o necessário convencimento e, conseqüentemente, descaracterizar o que lhe foi imputado pelo fisco.

Destarte, correta a manutenção das glosas em apreço.

Quanto a alegação de que o valor do ressarcimento não pode ser limitado ao valor estornado, também, não assiste razão à Recorrente.

---

<sup>1</sup> Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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

Sabe-se que o estorno, no ressarcimento, é um procedimento contábil que visa impedir a utilização de créditos em duplicidade.

A anulação do crédito em baila tem previsão expressa no nosso ordenamento jurídico, vejamos:

*Decreto nº 4.544/02 (Regulamento do IPI – RIPI)*

*Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):*

*§ 5º Anular-se-á o crédito no período de apuração do imposto em que ocorrer ou se verificar o fato determinante da anulação, ou dentro de vinte dias, se o estabelecimento obrigado à anulação não for contribuinte do imposto.*

Portanto, nesse particular, correto o procedimento fiscal.

No que tange a utilização de créditos decorrentes de insumos isentos ou de alíquota zero, não assiste razão a Recorrente pelas razões adiante expostas.

A Constituição Federal de 1988, reproduzindo o texto da Carta Magna anterior, assegurou aos contribuintes do IPI o direito a creditarem-se do imposto cobrado nas operações antecedentes para abater nas seguintes. Tal princípio está insculpido no art. 153, § 3º, inciso II, *verbis*:

*“Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:*

*(...)*

*IV - produtos industrializados;*

*(...)*

*§ 3º O imposto previsto no inciso IV:*

*I - Omissis*

*II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;”* (grifo nosso)

O Código Tributário Nacional estabelece, no artigo 49 e parágrafo único, as diretrizes desse princípio, e remete à lei a forma dessa implementação.

*“Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.*

*Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.”*

O legislador ordinário, consoante essas diretrizes, criou o sistema de créditos que, regra geral, confere ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores (o IPI destacado nas Notas Fiscais de aquisição dos produtos entrados em seu estabelecimento) para **ser compensado com o que for devido** nas operações de saída dos **produtos tributados** do estabelecimento contribuinte, em um mesmo período de apuração, sendo que, se em determinado período os créditos excederem aos débitos, o excesso será transferido para o período seguinte.

A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN, e reproduzida no art. 81 do RIPI/82, posteriormente no art. 146 do RIPI/98 (Decreto nº 2.637/1998) e no art. 163 do RIPI/02 (Decreto nº 4.544/2002), é, pois, compensar do **imposto a ser pago na operação de saída** do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado o valor do IPI que **fora cobrado** relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior). Todavia, até o advento da Lei nº 9.779/99, se os produtos fabricados saíssem não tributados (Produto NT), tributados à alíquota zero, ou gozando de isenção do imposto, como não haveria débito nas saídas, conseqüentemente, não se poderia utilizar os créditos básicos referentes aos insumos, vez não existir imposto a ser compensado. O princípio da não-cumulatividade só se justifica nos casos em que haja débitos e créditos a serem compensados mutuamente.

Essa é a regra trazida pelo artigo 25 da Lei nº 4.502/64, reproduzida pelo art. 82, inciso I, do RIPI/82 e, posteriormente, pelo art. 164, inciso I, do RIPI/2002, a seguir transcrito:

*“Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):*

*I - do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;”*

De outro lado, a mesma sistemática vale para os casos em que as entradas foram desoneradas desse imposto, isto é, as aquisições das matérias-primas, dos produtos intermediários ou do material de embalagem que não foram onerados pelo IPI, pois não há o que compensar, porquanto o sujeito passivo não arcou com ônus algum.

A premissa básica da não-cumulatividade do IPI reside justamente em se compensar o tributo pago na operação anterior com o devido na operação seguinte. O texto constitucional é taxativo em garantir a compensação do **imposto devido em cada operação com o montante cobrado na anterior**. Ora, se no caso em análise não houve a cobrança do tributo na operação de entrada da matéria-prima, não há falar-se em direito a crédito, tampouco em não-cumulatividade.

Ademais, quanto aos insumos tributados à alíquota zero, o CARF aprovou a súmula abaixo, cuja aplicação pelos seus membros é obrigatória.

***Súmula CARF nº 18: A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.***

Diante do exposto, entendo não haver para a reclamante o direito a crédito de IPI referente a aquisições de insumos não tributados, isentos ou de alíquota zero, por não existir norma legal que albergue a sua pretensão.

Concernente a incidência da SELIC sobre ressarcimento, que passo a analisar pela possibilidade de ser vencido na matéria acima, entendo ser incabível por falta de previsão legal.

O § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95 inseriu no seu comando a aplicação da taxa Selic somente sobre os valores oriundos de indébitos passíveis de restituição ou compensação, **não** contemplando valores oriundos de ressarcimento (instituto completamente distinto daqueles). Na mesma linha têm-se a Lei nº 8.383/91, art. 66, com redação dada pelo artigo 58 da Lei nº 9.069, de 1995. Ambos dispositivos pressupõem a existência de pagamento. A propósito, vejamos o teor dos citados excertos legais, com grifo nosso:

*Lei nº 9.250/95.*

*“Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subseqüentes.*

*§4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.” (grifei)*

*Lei nº 8.383/91*

*Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subseqüente.*

*§1º omissis*

*§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.*

*§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.*

Conforme se vê, os dispositivos acima tratam de compensação ou restituição, para os casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais. Não cogitam os referidos atos de ressarcimento de créditos escriturais do IPI.

Somado a isso, a SELIC tem natureza de juros e alcança patamares muito superiores à inflação, aplicá-la é causar favorecimento sem expressa previsão legal. E, também, a Fazenda Nacional não corrige os débitos escriturais do IPI e, analogamente e por força do princípio da isonomia, os créditos ressarcidos não devem ser corrigidos.

Sobre o tema, assim tem se posicionado, reiteradamente, a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, e.g., no acórdão CSRF/02-03.855:

*“RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC.*

*Incabível a atualização do ressarcimento pela taxa Selic, por se tratar de hipótese distinta da repetição de indébito.*

*Recursos especiais do Procurador provido e do Contribuinte negado”.*

Ademais, é noção cediça (prescrita no art. 2º, I, da Lei nº 9.784/99) que a Administração Pública, nos processos administrativos, deve atuar conforme a lei e o Direito, princípio extensivo ao julgador dado sua competência estritamente vinculada. Por outro lado, o princípio da legalidade, insculpido no artigo 37, *caput*, da CF/88, preceitua que à Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza, sob pena de violação do princípio da legalidade. No caso em tela, não há norma garantidora da pretensão da Recorrente.

Portanto, incabível a aplicação da SELIC sobre os valores ressarcidos ou a ressarcir.

No mais, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, adoto e ratifico as razões e fundamentos do acórdão de primeira instância.

Pelas razões acima aduzidas e sendo o que basta para o deslinde da questão, voto por **negar provimento** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Alan Fialho Gandra - Relator