



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.720921/2011-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-002.319 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 11 de abril de 2023
Recorrente ROTELINE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

CRÉDITO DE IPI. INSUMOS CONCEITO.

O direito ao crédito de IPI restringe-se às aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo e consumidos a partir de contato direto sobre o produto em fabricação.

CRÉDITO. AQUISIÇÕES. FORNECEDOR ATACADISTA NÃO CONTRIBUINTE DE IPI.

É permitida, nos termos da lei, a tomada de crédito do imposto sobre produtos industrializados (IPI), por parte de estabelecimentos industriais e equiparados, relativo a MP, PI e ME adquiridos de comerciante atacadista não-contribuinte, devendo-se comprovar que o fornecedor de tais insumos se enquadra na referida condição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa do crédito relativa a crédito proveniente da NF 000828, de 31/08/2009, emitida pelo fornecedor Honeywel do Brasil S/A (CNPJ 61.338.844/0001-31), no valor de R\$ 173,36, mantendo-se as demais glosas procedidas pela Fiscalização.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduaardo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lara Moura Franco Eduaardo, Ricardo Piza di Giovanni e Marcos Antônio Borges (Presidente).

Relatório

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão da DRJ/JFA, com a devida complementação:

Em análise no presente processo o litígio decorrente de Despacho Decisório que analisou o direito creditório declarado no PER/DCOMP nº 19718.68763.201009.1.1.01-7710, com fulcro no art. 11 da Lei nº 9.779/99.

A Fiscalização apresentou o seguinte resumo da situação:

2.4. DO RESUMO DO CRÉDITO

Antes desta auditoria fiscal, o contribuinte tinha apurado um saldo credor passível de ressarcimento, conforme PER/DCOMP, no valor de R\$ 57.039,43.

Em virtude das glosas, o montante do saldo credor passível de ressarcimento apurado pelo contribuinte teve uma redução no valor de R\$ 4.026,40, resultando num montante de R\$ 53.013,03 no trimestre.

Ainda segundo o Despacho Decisório, parte das glosas abrangeu créditos oriundos de aquisições de produtos (insumos) que não atendiam aos requisitos do Parecer Normativo CST nº 65/79:

- Stretch
- Fita de aço
- Fita Zebrada e Fita Embalagem
- Plástico bolha
- Papelão ondulado
- Separador magnético

As demais glosas ocorreram

As demais glosas ocorreram por descumprimento das condições do art. 165 do RIPI/2002 (crédito por aquisições efetuadas de comerciantes atacadistas nãocontribuintes do IPI).

Com base nesses fundamentos, decidiu a Fiscalização:

3. DECISÃO

Por todo o exposto, decido:

- RECONHECER PARCIALMENTE o direito creditório postulado, para considerar o valor de R\$ 53.013,03 (cinquenta e três mil mil, treze reais e três centavos) como passível de ressarcimento/compensação, remanescente ao final do 3º trimestre de 2009, sem a incidência de juros moratórios, nos termos do art. 83, §5º, I, da IN RFB nº 1.300/2012; e
- HOMOLOGAR as compensações relacionadas a este crédito, conforme Informação Fiscal em anexo, até o limite de crédito ora reconhecido.

A Interessada apresentou Manifestação de Inconformidade em que se insurgiu contra as glosas imposta pela Fiscalização, alegando, em resumo que os insumos são utilizados na industrialização dos produtos, ficando a eles incorporados.

E, quanto às aquisições de atacadistas não-contribuintes, que não lhe caberia investigar a condições de seu fornecedor, ressaltando que a exigência de que o adquirente comprove o exato e real enquadramento do estabelecimento atacadista com base em seu faturamento semestral excede o limite objetivo da norma e torna a busca do crédito impraticável pelo contribuinte. Afirma que não seria adequado exigir do industrial/destinatário a comprovação da exata condição do fornecedor, especialmente nos casos onde consta expressamente de seu CNPJ a declaração de atividade “Comércio Atacadista”.

Ao analisar a Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório, a instância *a quo* decidiu pela procedência parcial do recurso administrativo mencionado, revertendo a glosa relacionada a insumos (embalagens, exceto a relacionada ao *separador magnético*) e mantendo a glosa do crédito relativa a fornecedores que não se enquadrariam como atacadistas, por falta de comprovação por parte do manifestante, de que as empresas atendiam tal condição.

A ciência, pelo Recorrente, da citada decisão da DRJ/JFA, deu-se em 26/03/2015, de acordo com o *Aviso de Recebimento*, anexado aos autos.

Conforme *Termo de Análise de Solicitação de Juntada*, também anexado aos autos, em 23/04/2019 foi apresentado Recurso Voluntário, no qual foram trazidas as seguintes alegações, em síntese:

1. Quanto à glosa referente ao separador magnético, o processo de afiamento de discos geraria atrito intenso, formando resíduos que, se acumulados, comprometeriam a qualidade da afiação, cabendo ao referido equipamento separar as partículas geradas a partir desse procedimento, tratando-se, portanto, de matéria prima;
2. No Despacho Decisório e Acórdão faz-se uma leitura e interpretação além da previsão literal da norma, obrigando o industrial adquirente a averiguar o real enquadramento do comerciante atacadista, acabando por tolher o direito ao crédito básico do IPI;
3. Não caberia exigir do industrial/destinatário, a comprovação da exata condição do seu fornecedor, segundo o art. 14 do RIPI, especialmente nos casos onde consta expressamente de seu CNPJ declaração de atividade “COMÉRCIO ATACADISTA”;
4. Não haveria exigência legal que obrigasse a comprovar previamente ou mesmo posteriormente, como condição de aproveitamento do crédito do IPI, o enquadramento do fornecedor como comercial atacadista, como condição, requisito ou pressuposto para o crédito presumido do art. 165 do RIPI/2002;
5. Eventual não comprovação do enquadramento da exata forma como quer a fiscalização (que exigiria um acesso direto ao faturamento e sigilo

comercial do fornecedor) seria uma questão de ser analisada entre Receita Federal e respectivo atacadista, com efeitos e implicações próprias, desvinculadas da adquirente dos bens de produção.

São esses os fatos a relatar, em resumo.

Voto

Conselheira Lara Moura Franco Eduaardo, Relatora.

Considerando que se encontram satisfeitos os requisitos da tempestividade e, sob o aspecto material, da competência do Colegiado para a apreciação do Recurso Voluntário, dele conheço.

De acordo com o relatório, em cotejo a decisão de piso e as razões de defesa apresentadas na peça recursal, a matéria remanescente, que se devolve a este Colegiado, diz respeito à glosa realizada nos créditos pleiteados pelo Recorrente, que dizem respeito 1º aquisição de separador magnético, 2º às aquisições de comerciante atacadista não contribuinte de IPI.

1. DA GLOSA RELACIONADA AO SEPARADOR MAGNÉTICO

A autoridade fiscal, no que é seguida pela decisão recorrida, refere que tal equipamento, tendo em vista não se integrar ao produto final e não ficar evidenciado o desgaste em virtude do contato físico com o produto fabricado de acordo com a natureza do equipamento, não se enquadraria no conceito de insumo disciplinado no art. 226 do RIPI/2002 e esclarecido no Parecer Normativo CST nº 65/1979.

O Recorrente, por seu turno, esclarece que tratar-se-ia de insumo que faz parte do processo de produção da máquina Redisc.

Considero não assistir razão ao entendimento consignado pelo Recorrente, como passo a explicar.

É o art. 1º da Lei nº 9.363, de 13/12/1996, que ampara o ressarcimento dos chamados créditos presumidos de IPI:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

(Os grifos não constam do original)

No mesmo Diploma, foi previsto que as instruções necessárias ao cumprimento do quanto disposto na Lei seria da competência do Ministro da Fazenda:

Art. 6º O Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador.

(Os grifos não constam do original)

Em seguimento ao disciplinado, o Ministro da Fazenda, por meio da Portaria MF nº 38/1997, assim determinou:

Art. 1º O crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, como ressarcimento da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para a Seguridade Social-COFINS, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação para o exterior, de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, será apurado e utilizado de conformidade com o disposto nesta Portaria.

(...)

Art. 3º (...)

§ 16. Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os constantes da legislação do IPI.

(Os grifos não constam do original)

O tema foi então regulamentado pelo Decreto nº 4.544/2002 (Regulamento do IPI-RIPI/2002), que considerou incluído entre os produtos geradores de crédito presumido aquelas matérias-primas e produtos intermediários que, embora não se integrando ao produto final, sejam consumidos no processo de industrialização:

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;

(Os grifos não constam do original)

Dirimiui-se o tema, de modo que se caracterizou também como insumo o produto que, embora não se integrando ao novo bem, seja consumido no curso do processo de industrialização.

A então Secretaria da Receita Federal, atual Receita Federal do Brasil, possuía Parecer Normativo (PN CST nº 65/1979), explicitando bem o que se considerava como produto *consumido no processo de industrialização*. Assim, destaco trecho do ato normativo:

10. Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos que embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização.

10.1. Como o texto fala em "incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários", é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 — A expressão 'consumidos...' **há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde de que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.**

(Os grifos não constam do original)

Ainda que tratando de combustíveis e energia elétrica, a Súmula nº 19 do CARF consubstanciou a mesma linha de entendimento acima explicitada, no sentido de que, para se enquadrar no conceito de insumo, fundamental o contato direto com o bem em produção:

Súmula CARF nº 19: Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que **não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.**

(Os grifos não constam do original)

Assim sendo, em síntese, resulta essencial para caracterização de determinado produto como insumo que este tenha sido consumido no processo produtivo e que a consumição referida decorra da ação direta do insumo gerador do crédito com o produto em fabricação.

Examinando os autos, verifico que o Recorrente descreveu adequadamente o processo de funcionamento do separador magnético, porém não conseguiu vincular seu funcionamento à matéria prima. De maneira que não se demonstrou que o bem, embora consumido no processo produtivo, incida diretamente sobre o produto em fabricação.

Ressaltando que o desgaste da peça pode ocorrer no processo produtivo, mas quando se dá de maneira indireta, afasta a possibilidade de ser considerado insumo, em

conformidade com entendimento do próprio Superior Tribunal de Justiça – STJ sobre a matéria, no julgamento do REsp nº 1.075.508/SC, DJe 13/10/2009, sob a sistemática dos recursos repetitivos, em voto da lavra do Ministro Luiz Fux:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos "que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final", razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(Os grifos não constam do original)

Considero que, na situação em questão, como o separador magnético em que pese trazer eficiência ao conjunto da produção, efetuando uma espécie de limpeza de partículas abrasivas do equipamento, não incide diretamente sobre o produto em transformação. Portanto, a aquisição do dito bem não gera crédito presumido de IPI para o Recorrente, motivo pelo qual voto pela manutenção da glosa.

2. DA GLOSA REFERENTE ÀS AQUISIÇÕES DE FORNECEDORES NÃO ATACADISTAS

Argumenta a Fiscalização que, embora o Recorrente tenha apresentado CNPJ dos estabelecimentos listados por ele como comerciantes atacadistas, nem todos apresentam esta atividade (comércio atacadista) declarada como atividade principal e/ou secundária.

A caracterização de atacadista para efeito do IPI, acrescenta-se, no Despacho Decisório, dependeria da venda de bens de produção e da proporção de operações realizadas *por atacado* no semestre civil para seu correto enquadramento, tendo restado sem comprovação da condição de atacadista os seguintes fornecedores, retirados da tabela contida no Despacho Decisório:

1. JAV Automação Industrial (CNPJ 82.731.779/0003-41);
2. Comércio e Rep. Bermo Ltda (CNPJ 82.662.263/0004-73);
3. Contemp Ind. Com. E Serviços (CNPJ 53.543.047/0001-68); só fabricante de componentes eletrônicos
4. Ascoval Ind. e Comércio Ltda (CNPJ 43.021.906/0001-03);
5. Honeywel do Brasil S/A (CNPJ 61.338.844/0001-31);
6. Frigelar Co e Dist. S/A (CNPJ 92.660.406/0014-33);
7. DM Com. De Engrenagens e Correntes Ltda (CNPJ 01.061.070/0001-12);
8. Perfiação Coml. De Ferro e Aço Ltda (CNPJ 72.381.213/0001-11);
9. Eletropardin Com. P E R Mot. Elet. Ltda (CNPJ 81.737.942/0004-00);
10. NS Importação e Comércio Ltda (CNPJ 83.951.236/0005-64);
11. Autonics do Brasil Com. Imp. E Exp. Ltda (CNPJ 07.286.371/0001-20);
12. Rolpasa Rolamentos Paraná Ltda (CNPJ 68.818.913/0001-53);
13. Perfilados Vazin Ltda (CNPJ 81.737.942/0004-00).

Segundo o Recorrente, para uso do crédito ora tratado, a Fiscalização estaria a exigir acesso a informações de outras empresas às quais o adquirente não se tem acesso, tendo sido juntados aos autos as provas necessárias à caracterização exigida, como o CNPJ e Declaração dos próprios fornecedores.

Pois bem.

O tema em discussão está disciplinado basicamente no art. 165 do RIPI/2010:

Art. 165. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão, ainda, creditar-se do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos de comerciante **atacadista não-contribuinte**, calculado pelo adquirente, mediante aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre cinquenta por cento do seu valor, constante da respectiva nota fiscal (Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 6º).

Como bem destaca a decisão recorrida, a exigência de que o comerciante, além de ser atacadista, seja não contribuinte do IPI, deve-se ao fato de que o aproveitamento do crédito proveniente de comerciante atacadista equiparado à industrial se dá na integralidade, ou seja, em 100%, em face à regra da não-cumulatividade incidente sobre a apuração de IPI.

Mesmo sendo a aquisição proveniente de comerciante atacadista não contribuinte, a legislação garante o aproveitamento de parte do crédito gerado na operação, nos moldes do citado art. 165 do RIPI (50% do valor da operação, constante em nota fiscal). Porém, face ao exposto, o direito ao crédito é nenhum, em se tratando de fornecedor classificado como varejista.

Realmente essencial, portanto, que esteja bem demonstrado primeiramente o enquadramento como atacadista do fornecedor vendedor, para a fruição do direito em questão por parte do adquirente da mercadoria.

Aos autos.

Examinando os documentos de fls. 145 a 293 (resposta à intimação), como também os poucos documentos que guarnecem a Manifestação de Inconformidade, verifico que não foram anexadas as notas fiscais das operações realizadas com as pessoas jurídicas fornecedoras acima referidas, a exceção daquelas emitidas pela Perfilados Vazin Ltda (CNPJ 81.737.942/0004-00) (fl. 43/149) e JAV Automação Industrial (CNPJ 82.731.779/0003-41) (fls. 47 a 49, 54 a 56, 58 e 59, 67, 72, 79 a 81/149); Perfição Coml. De Ferro e Aço Ltda (CNPJ 72.381.213/0001-11) (fl. 137/149); e Honeywel do Brasil S/A (CNPJ 61.338.844/0001-31) (fl. 73/149).

Em relação ao CNPJ das mesmas empresas fornecedoras, não foram anexados aos autos o documento cadastral de Ascoval Ind. e Comércio Ltda (CNPJ 43.021.906/0001-03); Eletropardin Com. P E R Mot. Elet. Ltda (CNPJ 81.737.942/0004-00) e Rolpasa Rolamentos Paraná Ltda (CNPJ 68.818.913/0001-53), ficando sem esclarecimento a natureza das atividades desenvolvidas por estas, sendo ainda que:

1. Contemp Ind. Com. E Serviços Ltda e Frigelar Co e Dist. S/A Bermo Ltda se classificam como fabricantes de produtos eletrônicos, exclusivamente, motivo também pelo qual compras provenientes destas pessoas jurídicas não geram o crédito previsto no art. 165 do RIPI;
2. JAV Automação Industrial desenvolve a atividade atacadista em conjunto com a varejista, contudo o destaque do IPI na nota fiscal evidencia que a

pessoa jurídica é contribuinte de IPI, porém o crédito pleiteado no PER abrange apenas aquisições de atacadistas não contribuintes do tributo;

3. Comércio e Rep. Bermo Ltda e Perfilados Vazin Ltda desenvolvem a atividade atacadista em conjunto com a fabricação de equipamentos e comércio varejista, respectivamente, em razão do que se mostra fundamental a juntada das notas fiscais relativas às compras realizadas com as pessoas jurídicas referidas, a fim de esclarecer a natureza das operações realizadas, o que não foi efetuado;
4. Honeywel do Brasil S/A (CNPJ 61.338.844/0001-31) e Autonics do Brasil Com. Imp. E Exp. Ltda (CNPJ 07.286.371/0001-20) possuem a atividade de atacadista e de prestador de serviços, estando contida nos autos nota fiscal confirmando a venda em atacado ao Recorrente por parte da primeira pessoa jurídica citada (Honeywel do Brasil S/A), sem destaque de IPI;
5. DM Com. de Engrenagens e Correntes Ltda (CNPJ 01.061.070/0001-12) e NS Importação e Comércio Ltda (CNPJ 83.951.236/0005-64), segundo dados do CNPJ, possuem apenas atividade de atacadista;
6. Frigelar Co e Dist. S/A possui atividade de atacadista de máquinas e peças para uso comercial, sua atividade secundária é a prestação de serviços.

Sendo assim, comprova-se a condição de atacadista e o direito ao crédito em questão, no tocante apenas à empresa Honeywel do Brasil S/A (CNPJ 61.338.844/0001-31), especificamente quanto ao valor do crédito indicado no documento fiscal trazido aos autos.

Essencial a juntada de nota fiscal, nos demais casos, vez que o CNPJ não é documento suficiente para dirimir a dúvida quanto à condição de não contribuinte do IPI da pessoa jurídica emitente, por se desconhecer os dados fiscais da operação em foco.

Lembrando que o destaque do IPI na nota fiscal de venda proveniente de atacadista possibilita o aproveitamento de 100% do crédito respectivo, evidenciando que se trava ali operação com contribuinte atacadista equiparado à industrial, na forma dos arts. 9º a 11 do RIPI/2002¹, o que não se confunde com o crédito presumido, previsto no citado art. 165 do RIPI (50% do valor da operação, constante em nota fiscal).

¹ Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

II- os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma;

III - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso II, e § 2º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 37, inciso I);

IV - os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso III, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 33ª);

V - os estabelecimentos comerciais de produtos do Capítulo 22 da TIPI, cuja industrialização tenha sido encomendada a estabelecimento industrial, sob marca ou nome de fantasia de propriedade do encomendante, de terceiro ou do próprio executor da encomenda (Decreto-lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, art. 23);

VI - os estabelecimentos comerciais atacadistas dos produtos classificados nas posições 71.01 a 71.16 da TIPI (Lei nº 4.502, de 1964, observações ao Capítulo 71 da Tabela);

VII - os estabelecimentos atacadistas e cooperativas de produtores que derem saída a bebidas alcoólicas e demais produtos, de produção nacional, classificados nas posições 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 da TIPI e acondicionados em recipientes de capacidade superior ao limite máximo permitido para venda a varejo, com destino aos seguintes estabelecimentos (Lei nº 9.493, de 1997, art. 3º):

- a) industriais que utilizarem os produtos mencionados como insumo na fabricação de bebidas;
- b) atacadistas e cooperativas de produtores; ou
- c) engarrafadores dos mesmos produtos.

VIII - os estabelecimentos comerciais atacadistas que adquirirem de estabelecimentos importadores produtos de procedência estrangeira, classificados nas posições 33.03 a 33.07 da TIPI (Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 39);

IX - os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, observado o disposto no § 2º (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 79); e

X - os estabelecimentos atacadistas dos produtos da posição 87.03 da TIPI (Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 12).

§ 1º Na hipótese do inciso IX, a Secretaria da Receita Federal – SRF poderá (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 80):

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; e

II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.

§ 2º A operação de comércio exterior realizada nas condições previstas no inciso IX, quando utilizados recursos de terceiro, presume-se por conta e ordem deste (Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, art. 29).

§ 3º No caso do inciso X, a equiparação aplica-se, inclusive, ao estabelecimento fabricante dos produtos da posição 87.03 da TIPI, em relação aos produtos da mesma posição, produzidos por outro fabricante, ainda que domiciliado no exterior, que revender (Lei nº 9.779, de 1999, art. 12, parágrafo único).

De acordo com a tese abraçada pelo Fisco, repise-se, o enquadramento da pessoa jurídica como atacadista, bem como o creditamento previsto no art. 165 do RIPI dependeria da venda de bens de produção e da proporção de operações realizadas por atacado no semestre civil.

Contudo, tal interpretação me parece desarrazoada e vai além do que especifica o legislador, haja vista que tais informações relativas à empresa vendedora (proporções no resultado do semestre civil) não estão sob domínio da pessoa jurídica compradora, bastando para a comprovação pretendida o que se informa no cadastro oficial mantido pela Administração Pública, o chamado Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ, em conjunto com demais documentos fiscais que eventualmente esclareçam acerca dos detalhes das operações, sob o ponto de vista tributário.

Na esteira do entendimento referido é que o RIPI vigente à época dos fatos geradores (Decreto nº 4.544/2002) preceitua, no art. 12, que a opção por contribuinte do IPI equiparado à industrial se dá por meio de alteração dos dados cadastrais do estabelecimento no CNPJ:

§ 4º Os estabelecimentos industriais quando derem saída a MP, PI e ME, adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, serão considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª).

Art. 10. São equiparados a estabelecimento industrial os estabelecimentos atacadistas que adquirirem os produtos relacionados no Anexo III da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, de estabelecimentos industriais ou dos estabelecimentos equiparados a industriais de que tratam os incisos I a V do art. 9º (Lei nº 7.798, de 1989, arts. 7º e 8º).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se nas hipóteses em que o adquirente e o remetente dos produtos sejam empresas controladoras, controladas ou coligadas (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 243, §1º e §2º), interligadas (Decreto-lei nº 1.950, de 14 de julho de 1982, art. 10, § 2º) ou interdependentes.

§ 2º Na relação de que trata o caput deste artigo poderão, mediante decreto, ser excluídos produtos ou grupo de produtos cuja permanência se torne irrelevante para arrecadação do imposto, ou incluídos outros cuja alíquota seja igual ou superior a quinze por cento.

Equiparados a Industrial por Opção

Art. 11. Equiparam-se a estabelecimento industrial, por opção (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª):

I - os estabelecimentos comerciais que derem saída a bens de produção, para estabelecimentos industriais ou revendedores; e

II - as cooperativas, constituídas nos termos da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que se dedicarem a venda em comum de bens de produção, recebidos de seus associados para comercialização.

Opção e Desistência

Art. 12. O exercício da opção de que trata o art. 11 será formalizado mediante alteração dos dados cadastrais do estabelecimento, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ, para sua inclusão como contribuinte do imposto.

Parágrafo único. A desistência da condição de contribuinte do imposto será formalizada, também, mediante alteração dos dados cadastrais, conforme definido no caput deste artigo.

Art. 12. O exercício da opção de que trata o art. 11 **será formalizado mediante alteração dos dados cadastrais do estabelecimento, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ**, para sua inclusão como contribuinte do imposto.

Parágrafo único. A desistência da condição de contribuinte do imposto será formalizada, também, mediante alteração dos dados cadastrais, conforme definido no caput deste artigo.

(Grifei)

De modo que, para que a pessoa jurídica seja considerada contribuinte do IPI, desde quando a lei não a inclua entre os contribuintes obrigatórios do imposto, requer-se simplesmente que tal informação seja prestada no CNPJ, ou seja, auto-declaração.

Na linha de raciocínio, para que a empresa seja considerada atacadista, a referência a ser tomada são as informações contidas no mesmo CNPJ. A condição de não contribuinte, todavia, para terceiros, será evidenciada por meio do documento fiscal que dá suporte à operação comercial.

Assim, considerando que a atividade informada no CNPJ pelo fornecedor do Recorrente denominado Honeywel do Brasil S/A (CNPJ 61.338.844/0001-31) é a de comércio atacadista, não havendo neste caso margem de dúvidas quanto à condição de não contribuinte em face também à nota fiscal contida nos autos, sem destaque de IPI, persiste o crédito em favor do Recorrente, devendo ser revertida a glosa, no valor de R\$ 173,36 (NF 000828, de 31/08/2009).

Observe-se que as demais notas fiscais relativas ao mesmo fornecedor Honeywel do Brasil S/A (CNPJ 61.338.844/0001-31), listadas pela Fiscalização e mencionadas também na decisão da DRJ, não foram juntadas aos autos pelo Recorrente, motivo pelo qual não pode ser o crédito de IPI correspondente ser confirmado.

As demais glosas procedidas pela autoridade fiscal, referidas no Despacho Decisório, devem ser mantidas, porquanto ausente de comprovação nos autos a condição de que o fornecedor, naquela determinada operação de venda, atuava como atacadista não contribuinte.

Relativamente à questão do ônus da prova em matéria de ressarcimento, restituição e compensação, bastante conhecida a posição do CARF acerca da necessidade do pleiteante ao crédito fazer prova do seu direito. Por bem encerrar o entendimento sobre o assunto, trago à colação excerto o Acórdão nº 9303-005.226, da Câmara Superior de Recursos Fiscais-CSRF/3ª Turma:

"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."

Portanto, a prova da liquidez e certeza do crédito, ou seja, se o crédito existe e o seu *quantum*, é ônus que se atribui exclusivamente ao contribuinte que está alegando o direito em PER/DCOMP transmitida.

Por conclusão e para encerrar, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa do crédito relativa a crédito proveniente da NF 000828, de 31/08/2009, emitida pelo fornecedor Honeywel do Brasil S/A (CNPJ 61.338.844/0001-31), no valor de R\$ 173,36, mantendo-se as demais glosas procedidas pela Fiscalização.

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduaardo