



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.903936/2011-33
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3002-001.232 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 8 de abril de 2020
Recorrente PETTENATI SA INDUSTRIA TEXTIL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

IPI. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. REQUISITOS RIPI.

É lícito ao contribuinte creditar-se de IPI de bens e de serviços, além do material de embalagem, necessários e/ou essenciais a produção do produto final, ou quando consumidos tenham contato físico com o produto industrializado, desde que não contabilizados em seu ativo permanente. IPI. IPI. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO.

Cabe ao contribuinte mostrar/arrolar quais bens e/ou serviços são créditos de IPI passíveis de ressarcimento/compensação, para tanto, fazendo prova, atendidos os requisitos do RIPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto da Silva Esteves, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Larissa Nunes Girard e Sabrina Coutinho Barbosa.

Relatório

Trata-se de recurso administrativo voluntário interposto pela contribuinte, ora Recorrente, com o fito de reformar acórdão proferido pela 2ª Turma da RDJ/RPO que julgou improcedente a manifestação de inconformidade por ela apresentada.

Por bem relatar os fatos, transcrevo o relatório constante no acórdão recorrido:

Relatório

Trata o presente de manifestação de inconformidade contra Despacho Decisório que parcialmente homologou as compensações declaradas, em razão da glosa dos créditos advindos de notas fiscais cujo CNPJ do emissor consta como não cadastrado no sistema CNPJ da Receita Federal.

Basicamente, a manifestante alega, quanto às glosas decorrentes do CNPJ não cadastrado, erro de preenchimento, conforme documentação juntada, pelo fato dos insumos terem sido importados e, ao invés de constar o CNPJ da nota de entrada, seu sistema teria gerado a numeração errada.

Ato seguinte, por unanimidade de votos, a 2ª Turma da RDJ/RPO proferiu decisão às fls. 90/95, julgando improcedente a manifestação de inconformidade pela Recorrente, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

DCOMP. GLOSA DE CRÉDITOS ERRO DE PREENCHIMENTO. CRÉDITOS DO IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

Geram direito ao crédito do IPI, além das matérias-primas e material de embalem, os produtos intermediários “stricto-sensu” que se integram ao produto final, ou se consumam por decorrência de contato físico com o produto industrializado, desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente.

O *decisum* se deu com base na natureza dos produtos passíveis de creditamento de IPI na esteira da legislação vigente, já que indiferente o equívoco no lançamento do CNPJ do emissor das notas fiscais originárias do suposto crédito, porque trazido pela Recorrente documentação necessária para sanar o erro, de ofício.

Ciente da referida decisão aos dias 10/09/2014 (AR à fl. 98), a Recorrente cuidou de protocolar recurso administrativo voluntário, arguindo em tese a nulidade da decisão recorrida, bem como do lançamento fiscal, dado que a autuação se deu unicamente em razão do erro pela Recorrente no apontamento do CNPJ do emitente da nota fiscal, como destacado no acórdão recorrido e que a motivação para a manutenção do crédito exigido é diverso daquele da autuação. Cito:

Da leitura deste trecho não resta dúvida de que o motivo fático no qual está baseado o lançamento foi cabalmente rechaçado pela autoridade julgadora ao reconhecer, efetivamente, a veracidade da defesa apresentada pela Contribuinte, qual seja, o preenchimento equivocando do CNPJ na PER/DCOMP.

Ocorre que, na sequência, como visto, a Autoridade Julgadora baseou-se em outro motivo de fato para sustentar a manutenção da exigência. Se a autuação tomou como pressuposto de fato que o estabelecimento emitente da nota fiscal não é cadastrado no CNPJ, e o contribuinte demonstrou que o que ocorreu foi somente um erro no preenchimento do campo do CNPJ, não resta dúvidas que o lançamento não tem suporte fático válido, pois o motivo que lhe deu causa na verdade não existe!

Ainda afirma:

No caso concreto, o suporte fático que deu suporte à autuação quedou-se inexistente, uma vez que comprovado — e reconhecido pelo julgador — que o que houve foi somente um equívoco no preenchimento do campo CNPJ na PER/DCOMP pela Contribuinte.

A discussão dos autos, portanto, cinge-se na possibilidade ou não do julgador mudar o fundamento jurídico do auto de infração.

Na manifestação de inconformidade a Recorrente juntou o despacho decisório, o PER/DCOMP original, as notas fiscais e os documentos de representação com o contrato social. No recurso voluntário houve juntada apenas dos documentos de representação e do contrato social.

Vieram os autos para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

O presente recurso voluntário preenche todos os requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Da análise do Per/Dcomp mediante emissão de Despacho Decisório.

De início, observo um desacerto pela Recorrente ao tratar o despacho decisório como auto de infração e, contra ele, apresentar defesa a afastar suposta autuação fiscal.

Pois bem, acho prudente distinguir os referidos atos de forma bem didática, antes de adentrarmos na questão posta pela Recorrente.

Despacho decisório vem a ser o ato administrativo feito pela autoridade administrativa cujo interesse é individual ou coletivo, confeccionado de forma física ou eletrônica, com conteúdo decisório após apreciação de pleito formalizado pelo contribuinte.

Enquanto que, o auto de infração é o documento lavrado de ofício por agente público competente quando constatado alguma infração à determinada legislação pelo contribuinte.

No campo da compensação/restituição tributária o que difere os atos é a sua natureza, isso porque no despacho decisório a autoridade apenas homologa ou não o pedido de ressarcimento e/ou compensação, ou seja, o ato validará ou não as informações prestadas pelo próprio contribuinte no pedido através de cruzamento de dados informados pelo contribuinte. Já no auto de infração, se o contribuinte descumprir as obrigações principais e/ou acessórias previstas em lei, há lançamento de ofício pelo agente sem que, necessariamente, haja a antecipação do pagamento do tributo pelo contribuinte.

Cumpra-se destacar que no despacho decisório não há penalidade contra o contribuinte que deixar de pagar o tributo, por exemplo, porque é o contribuinte quem informa a existência do crédito e o pleiteia dentro do que previsto em lei, por outro lado no auto de infração, há sim, visto que esta atividade tem caráter sancionador quando há omissão pelo contribuinte de efetuar pagamento de tributo, por exemplo.

Dito isso e fazendo leitura da peça recursal pela Recorrente, com a devida *venia*, observo embaraço em relação ao objeto da lide, isso porque a peça recursal se dá em torno de afastar suposta autuação pela Administração Fiscal, entretanto o caso dos autos gira em torno do crédito de IPI pleiteado pela Recorrente mediante o PER/DCOMP nº 11099.50766.300408.1.1.01-7748.

Isto é, estar-se diante de despacho decisório após pedido de ressarcimento/compensação, o que não pode ser confundido com auto de infração. Vejamos:

2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP			
PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
11099.50766.300408.1.1.01-7748	1o. Trimestre/2008	Ressarcimento de IPI	11020-903.936/2011-33

No caso não houve sanção/penalidade contra a Recorrente por suposta violação de lei, mas, sim, não homologação integral de pedido de ressarcimento/compensação por insuficiência de crédito ressarcido de IPI para pagamento dos débitos compensados pela Recorrente no citado PER/DCOMP e, por essa razão foi expedido o despacho decisório, que replico:

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL
Analizadas as informações prestadas no PER/DCOMP e período de apuração acima identificados, constatou-se o seguinte: - Valor do crédito solicitado/utilizado: R\$ 26.240,68 - Valor do crédito reconhecido: R\$ 2.629,88 O valor do crédito reconhecido foi inferior ao solicitado/utilizado em razão do(s) seguinte(s) motivo(s): - Ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos. - Constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado.

Assim, o caso em tela gira em torno da homologação parcial de pedido de ressarcimento/compensação formalizado pela ora Recorrente através do Per/Dcomp nº 11099.50766.300408.1.1.01-7748.

Superada a questão, adentro ao mérito recursal.

Da suposta alteração de critério jurídico pelo Juízo de primeiro grau.

De já, resta incontroverso a inexistência de cerceamento de defesa a Recorrente.

Em suas razões a Recorrente para que logre êxito em anular a decisão recorrida e o despacho decisório fundamenta: (i) no reconhecimento pelo juízo *a quo* do erro pela Recorrente de inserção do CNPJ do emitente da nota fiscal; e (ii) que os motivos para a manutenção do crédito exigido é diverso daquele da autuação, visto que não pode o julgador mudar o fundamento jurídico do auto de infração.

A vedação de alteração de critério jurídico está prevista no art. 146, do CTN, limitado aos lançamentos, contudo não há vedação quanto a complementação da fundamentação.

Nesse viés, de fato, nos casos em que alterado o critério jurídico em auto de infração, há nulidade do ato administrativo, entretanto em despacho decisório, especialmente no caso em tela, não há que se falar em nulidade, dado que (i) o pedido de ressarcimento/compensação objeto via Per/Dcomp é efeito a partir de informações prestadas pelo próprio contribuinte; (ii) os dados são concedidos pelo contribuinte, incumbindo a ele pleitear créditos passíveis de compensação, desde que atendidos os requisitos previstos em lei vigente; (iii) o despacho decisório tem o condão apenas de informar a existência ou não do crédito requerido e, de consequente, se homologado ou não o pedido; e, (iv) o eventual equívoco no lançamento de informações pelo contribuinte é passível de retificação por ele mesmo ou de ofício, segundo legislação em vigor.

Isso porque o despacho decisório é expedido eletronicamente após o cruzamento de dados informados pelo próprio contribuinte no Per/Dcomp e na DCTF.

Pois bem.

No que se refere a nulidade do ato administrativo por erro formal, quanto a inserção equivocada do CNPJ do emitente da nota fiscal pela Recorrente. É cediço que nos casos de erro formal, *in casu*, inserção de CNPJ equivocado pelo contribuinte, por si só não enseja

nulidade do ato (despacho decisório), porque possível a sua retificação de ofício, possibilidade prevista expressamente no inciso VIII, do Art. 149 do CTN, que reza:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...] omissis;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

De outro lado, cumpre destacar que a motivação não é, tão somente, o equívoco no apontamento do CNPJ da Recorrente no documento fiscal, mas também, ausência de crédito, porque glosados créditos indevidos.

Fazendo leitura do documento, conclui-se que a motivação no além do equívoco no apontamento do CNPJ da Recorrente no documento fiscal, também compreende a ausência de crédito, porque glosados créditos indevidos, conforme consignado na fundamentação em despacho decisório “*glosa de crédito considerados indevidos*”.

Sobre tais créditos, explico, o sistema ao constatar o erro quanto ao CNPJ do emitente da nota fiscal, ali mesmo já foi encerrada a apuração do Per/Dcomp sem que houvesse prosseguimento da análise quanto a crédito de IPI, nos termos da legislação e, por isso a revisão de ofício está respaldada na não avaliação de que o crédito pleiteado pela Recorrente decorrente de IPI de bens e de serviços.

Dessa forma, a glosa igualmente compreende os bens e os serviços lançados nas notas fiscais que não comprovados pela Recorrente que foram adquiridos para uso/aplicação de forma direta ou indireta em seu processo produtivo, dado a essencialidade ou que durante o seu emprego sofreu desgaste, por exemplo ou, ainda, que não fora agregado ao seu ativo permanente, em atendimento a regra estabelecida no RIPI.

Veja, a Recorrente, quando intimada de todo o teor do despacho decisório acerca da não homologação integral do crédito pleiteado no Per/Dcomp nº 8644.06079.811008.1.1.01-0603, fora cientificada da “*glosa de crédito considerados indevidos*” e, dessa forma cabia a ela demonstrar a inexistência de erro de fato através de retificação do lançamento do CNPJ, como também, comprovar que preenchidos os pressupostos do RIPI para o creditamento dos bens e dos serviços que deram azo a glosa, , já que tratava-se de pedido de crédito de IPI.

Nesse caso, à DRJ deve apreciar todos os motivos e documentos que ensejaram na não homologação do Per/Dcomp em despacho decisório – *o que foi feito* -, e a Recorrente rebater os argumentos da negativa e, sendo o caso, trazer novas provas que corroborem o direito arguido – *o que não ocorreu, como será demonstrado*.

Como já dito, ao meu ver, não houve mudança de fundamento jurídico pelo julgador *a quo* no que diz respeito a manutenção do crédito, porque analisado a higidez do crédito pleiteado pela Recorrente passível de compensação (nos exatos valores e períodos declarados em cotejo com as notas fiscais apresentadas).

Aclarando, tendo sido o equívoco referente ao CNPJ sanado de ofício pela DRJ, mas mantida a glosa, porque não evidenciado nos autos que os bens e os serviços que supostamente motivam o creditamento, a Recorrente deveria ter, nesta fase, apresentado outras provas a modificar os valores constantes do demonstrativo de apuração do saldo credor ressarcível.

Assim, afasto o argumento de nulidade em detrimento de alteração de critério jurídico suscitado pela Recorrente.

Da não comprovação pela Recorrente do cumprimento dos requisitos do RIPI.

Como dito ao longo do presente voto, a negativa de ressarcimento/compensação no Per/Dcomp oriundo do despacho decisório, aqui analisando, foi por ausência de crédito, já que não comprovado pela Recorrente que as condições do RIPI foram atendidas para o creditamento dos bens e dos serviços constantes nas notas fiscais glosadas pela fiscalização e, não apenas, o equívoco do CNPJ do emitente das notas.

Tanto é verdade que na decisão recorrida o Juízo de primeiro grau analisou se correta ou não a homologação do Per/Dcomp, apreciando todo o documentário referente a origem do crédito de IPI.

Apesar de ciente das razões para a manutenção da glosa, quando da intimação da decisão recorrida, a Recorrente não cuidou de colacionar elementos para provar a existência do crédito concernentes as notas fiscais que originaram a tomada do crédito na esteira da legislação vigente, mesmo que equivocado o CNPJ do emitente das notas, tampouco apresentar defesa sobre o tema a contrapor os argumentos do Juízo *a quo*.

Repiso, na manifestação de inconformidade, mesmo que tratado o tema do equívoco no lançamento do CNPJ, cabia a Recorrente apresentar defesa contra a não homologação do Per/Dcomp e demonstrar a existência do crédito requerido, em atenção a legislação vigente (Decreto nº 70.235/72 e Código de Processo Civil)

Decreto.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, 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.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

CPC.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

Não é outra a exigência feita pelo art. 28 do Decreto nº 7.574/2011, *in verbis*:

Art. 28. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e sem prejuízo do disposto no art. 29 (Lei nº 9.784, de 1999, art. 36).

Observe que é ônus do contribuinte provar o direito pleiteado, ou seja, é dever da Recorrente provar o seu direito creditório, para tanto, apresentando os documentos fiscais e contábeis desde a impugnação/manifestação de inconformidade.

Como já mencionado, o equívoco referente ao CNPJ declarado pela Recorrente em manifestação de inconformidade foi sanado de ofício pela DRJ. Entretanto, a glosa dos créditos para as notas foi mantida, porque não confirmado nos autos que os bens e os serviços que originaram a tomada dos créditos atenderam ao RIPI.

Dessa forma, a Recorrente teve a oportunidade de provar o cumprimento dos requisitos exigidos no RIPI para, assim, afastar as glosas para as notas fiscais aqui analisadas, para tanto trazendo os registros contábeis como o Livro de apuração do IPI, DI's e, sendo o caso, um relatório de seu processo produtivo.

Isso porque, quanto ao produto importado pela Recorrente é de sua responsabilidade demonstrar seu uso e essencialidade no processo produtivo com o intuito de obter os créditos de IPI, atendendo aos requisitos do RIPI.

Nessa linha, já se manifestou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais por meio do acórdão nº 3302-007.636, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/08/2007, 01/12/2007 a 31/12/2007

IPI. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CARACTERIZAÇÃO.

Não se caracterizam como produtos intermediários, para fins de creditamento do IPI, aqueles não compreendidos entre os bens do ativo permanente que, embora não se integrando ao no vo produto, não sejam consumidos, desgastados, ou alterados imediata e integralmente no processo de industrialização, em função de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele.

IPI. ÔNUS DA PROVA DE QUE OS BENS UTILIZADOS NA INDÚSTRIA ATENDEM AOS REQUISITOS LEGAIS.

É do recorrente o ônus processual de apontar, no Recurso Voluntário, quais bens entende gerar crédito de IPI, bem como alegar e provar que estes bens possuem os predicados legalmente exigidos para tanto.

NULIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO DEPENDE DA DEMONSTRAÇÃO DO PREJUÍZO ACARRETADO PELA IRREGULARIDADE APONTADA.

Para que seja reconhecida a nulidade dos atos do processo administrativo é necessário que seja demonstrado o prejuízo alegadamente advindo da irregularidade apontada.

Contudo, a Recorrente decidiu arguir, apenas o erro formal, por acreditar que tal fato teria sido o pavião da não fruição do crédito, restando preclusa a matéria, segundo rege o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Corroborando a assertiva que trago a decisão proferida no bojo do procedimento administrativo nº 13502.901054/200841:

ASSUNTO : IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

PRECLUSÃO PROCESSUAL. MATÉRIA NÃO CONTESTADA EM MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Conclusão.

Dessarte, além de toda a fundamentação por mim trazida e, também por concordar com todos os termos da decisão recorrida, que a aponto como razões de decidir finalizando o presente voto:

Voto

De plano constatei a veracidade da afirmação do interessado, qual seja, que errou o CNPJ ao preencher a PERDCOMP, contudo, mesmo assim, não há direito ao crédito, pois, ao analisar as notas fiscais de entrada dos produtos importados restou claro que tratavam-se de partes e peças de máquinas (platinas e agulhas utilizadas nas máquinas circulares de malharia).

A propósito, o Parecer Normativo CST nº 65, de 06/11/1979, publicado no Diário Oficial da União na mesma data, elucida a correta interpretação do inciso I do art. 66 do RIPI/79, o qual corresponde ao mencionado inciso I do art. 82 do RIPI/82. Pela importância do entendimento ali expandido, cumpre reproduzir as disposições do aludido Parecer:

“Em estudo o inciso I do artigo 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI/79).

2 - O artigo 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pela alteração 8ª do artigo 2º do Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, repetida “ipsis verbis” pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.136, de 7 de setembro de 1970, dispõe:

“Art. 25 A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuindo do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer”.

- Como se vê, trata-se de norma não auto-aplicável, de vez que ficou atribuído ao regulamento especificar os produtos entrados que geram o direito à subtração do montante de IPI a recolher.

3 - Diante disto, ressalte-se serem “ex nunc” os efeitos decorrentes da entrada em vigência do inciso I do artigo 66 do RIPI/79, ou seja, usando da atribuição que lhe foi conferida em lei, o novo Regulamento estabeleceu as normas e especificações que a partir daquela data passaram a reger a matéria, não se tratando, como há quem entenda, de disposição interpretativa e, por via de consequência, retroativa, somente sendo, portanto, aplicável a norma em análise, a seguir transcrita, aos fatos ocorridos a partir da vigência do RIPI/79:

‘Art. 66 - Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8ª):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os 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.’ 4 - Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

4.1 - Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma ‘matérias-primas’ e ‘produtos intermediários’ são empregados ‘stricto sensu’, a segunda usa tais expressões

em seu sentido lato: quaisquer bens que, embora não se integram ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.

4.2 - Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integram ao novo produto fabricado e os que, embora não se integram, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integram nem sejam consumidos na operação de industrialização.

5 - No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários 'stricto sensu', ou seja, bem dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificadamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.

6 - Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.

6.1 - Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito ao crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.

6.2 - Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento, uma vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.

7 - Outrossim, aceita, em que pese a contradição lógico-formal, a tese de que para os produtos que não sejam matérias nem produtos intermediários 'stricto sensu', vigente o RIPI/79, o direito ou não ao crédito deve ser deduzido exclusivamente em função do critério contábil ali estatuído, estar-se-ia considerando inócuas diversas palavras constantes do texto legal, de vez que bastaria que o referido comando, em sua segunda parte, rezasse "...e os demais produtos que forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente", para o mesmo resultado.

7.1 - Tal opção, todavia, equivaleria a pôr de lado o princípio geral de direito consoante o qual 'a lei não deve conter palavras inúteis', o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões inúteis.

8 - No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta aceção, de vez que a expressão 'incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integram no novo produto forem consumidos no processo de industrialização' é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do artigo 27 de Decreto 56.791/65, inciso I do artigo 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários 'stricto sensu', geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que embora não se integram no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

8.1 - A norma constante do direito anterior (inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito do crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2 - O dispositivo vigente inciso I do artigo 66 do RIPI/79 por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9 - Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos 'que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização', para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 - Como o texto fala em 'incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários', é evidente que tais bens não 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 de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 - A expressão 'consumidos' sobretudo levando-se em conta que as restrições 'imediata e integralmente', constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo." (Grifou-se)

A leitura do Parecer acima reproduzido demonstra seu objetivo de esclarecer a equivocada interpretação de que, desde que não façam parte do ativo permanente, todos os insumos consumidos na industrialização poderiam ser considerados matérias-primas e produtos intermediários com fins de gerar o respectivo direito ao crédito. Esclarece, assim, que, dos insumos consumidos ou utilizados na produção, nem todos são matérias-primas ou produtos intermediários, de acordo com a legislação do IPI.

No mesmo sentido, já se tinha o Parecer Normativo nº 181, de 23/10/1974, que dispunha no seu item 13:

"13 - Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc."

Assim sendo, nos termos dos Pareceres retro citados e em consonância com o inciso I do art. 82 do RIPI/1982 e 164 do RIPI/02, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários "stricto-sensu" e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens – desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente – que se consumam por decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, restando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização, como é o caso de partes e peças de máquinas.

Por outro lado, se o interessado entendia que tais mercadorias se enquadravam no termos dos citados pareceres, deveria ter juntado à presente manifestação as devidas provas, na medida que deve provar a certeza e liquidez dos créditos contra a Fazenda Nacional, nos termos do artigo 170 do CTN. 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". Destarte, 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.

Logo, caberia à defesa o ônus da prova dos fatos modificativos, impeditivos ou extintivos da pretensão fazendária.

Assim, voto no sentido de conhecer o recurso voluntário da Recorrente, mas nego provimento pelas razões delineadas.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa.