



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 13558.900056/2006-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3002-001.301 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 16 de junho de 2020
Recorrente ITABUNA TEXTIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

IPI. CONCEITO DE INSUMO.

Geram direito ao crédito de IPI, além do material de embalagem, as matérias-primas e os produtos intermediários que se integrem ao produto final e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre ou pelo produto em fabricação, desde que, em face das regras contábeis, não devam ser incluídos no ativo permanente.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado através de documentos contábeis e fiscais revestidos das formalidades legais.

DILIGÊNCIA FISCAL. FINALIDADE.

A diligência é ferramenta posta a disposição do julgador para dirimir dúvidas sobre fatos relacionados ao litígio no processo de formação de sua livre convicção motivada. Não visa, portanto, suprir a inércia probatória das partes.

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.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Sabrina Coutinho Barbosa e Carlos Alberto da Silva Esteves.

Relatório

O processo administrativo ora em análise trata do Pedido de Ressarcimento de IPI, referente ao 2º trimestre de 2003 (fl. 02/170), cumulado com compensações, cujo crédito foi deferido parcialmente, por terem ocorrido glosas, conforme Despacho – Safis – DRF/Itabuna (fl. 256/257) e Despacho Decisório n.º 0004/2008 (fl. 258/262).

A partir deste ponto, reproduz-se excerto do voto condutor do Acórdão recorrido, por bem retratar as vicissitudes do presente processo:

“Cientificada do indeferimento em 14/01/2008 (11.260), a interessada apresentou em 13/02/2008 a manifestação de inconformidade alegando que conforme comprovam o LRAIPI e as fichas relativas à formação do crédito do programa PER/DCOMP, apurou o saldo credor de IPI no 2º trimestre de 2003 no valor de R\$262.994,34, conforme códigos discriminados na tabela de 11.262, que abatidos do débito do período, restou saldo credor de R\$240.916,16. Entretanto, apresentou Declaração de Compensação DCOMP, através do programa PER/DCOMP, utilizando parcialmente o crédito no valor de R\$194.764,55, logrando extinguir os débitos de PIS e da Cofins do PA de junho/2003.

Mesmo com a glosa de R\$22.664,94 é possível verificar que possui saldo credor ainda não utilizado de R\$23.486,67, sendo o cálculo do crédito comprovado mediante a correta análise das notas fiscais, razão pela qual requer que seja determinada a conversão do julgamento em diligência haja vista que houve erro de fato e não de direito na análise feita pelo AFRF. Nesta DCOMP somente utilizou a parcela dos créditos de IPI referente aos códigos de classificação 1.101 e 2.101, deixando de utilizar os créditos constante dos códigos 1.556, 2.556, 2.949 e 3.556 e por esta razão, fazendo jus ao direito creditório requer o reconhecimento do direito e homologação da compensação.”

Em seguida, a Manifestação de Inconformidade (fl. 264/273) interposta foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (DRJ/SDR), por Acórdão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se o pedido de diligência.

CRÉDITO DE IPI. BASE DE CÁLCULO.

Somente as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem conceituados na legislação tributária podem ser computados na apuração da base de cálculo do incentivo fiscal.

PER/DCOMP. RETIFICADOR Se o contribuinte entender que detém crédito superior ao informado no pedido de restituição ou ressarcimento, deve proceder à retificação do pedido, caso este ainda não tenha sido apreciado pela autoridade competente da Receita Federal do Brasil.

Rest/Ress. Indeferido - Comp. não homologada

Intimada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 294/301), no qual pugnou pela reforma do Acórdão recorrido, em linhas gerais, repisando os fatos e argumentos jurídicos já apresentados no recurso inicial e pedindo pela conversão do julgamento em diligência. Não apresentou novos documentos.

É o relatório, em síntese.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

O direito creditório envolvido no presente processo encontra-se dentro do limite de alçada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A questão fundamental posta em discussão na presente lide se refere não só ao pleito recursal de reconhecimento do direito ao crédito de IPI, decorrente da aquisição de insumos, os quais seriam aptos a gerar crédito do tributo, mas principalmente à comprovação do *quantum* pleiteado.

O princípio da não cumulatividade do IPI está assegurado no art. 153, §3º, inciso II, da Constituição Federal, e objetiva a redução dos custos de produção. Dessa maneira, os estabelecimentos industriais ou equiparados podem se creditar do IPI decorrente das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, compensando o imposto devido em cada operação de saída com o montante cobrado nas etapas anteriores, assim, evitando a cumulação de incidências.

Nessa linha, o art. 164, inciso I, do Decreto n.º 4.544/2002 (RIPI/02), vigente à época dos fatos, previu a materialização do Princípio da não cumulatividade:

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

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;

.....

Da leitura do dispositivo transcrito, há que se reconhecer que não é todo o IPI pago pelas indústrias que está apto a gerar crédito. Ao contrário, além das MP, dos PI e dos ME, só poderão ser considerados insumos e, portanto, fazer jus ao creditamento os bens que, mesmo não se integrando ao produto em fabricação, sejam consumidos durante o processo de industrialização, isto é, sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre ou pelo produto final. Ademais, o outro requisito disposto na parte final do inciso I deve ser atendido concomitantemente, qual seja, tais bens não podem compor o ativo permanente da empresa.

O entendimento esposado acima foi explicitado no Parecer CST n.º 65/79, do qual se transcreve o seguinte excerto:

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva 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 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", sobretudo levando-se em conta que as restrições "imediate e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, 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.

(...)

11 Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, “stricto senso”, material de embalagens), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face dos princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.

(grifo nosso)

De fato, ambos os requisitos necessários para caracterizar um produto como insumo estão assentados, há muito, na jurisprudência, tanto judicial como administrativa, como se constata, por exemplo, da ementa do Acórdão n.º 9303-008.636, relatora conselheira Érika Costa Camargos Autran, da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

INSUMOS. AQUISIÇÃO DE LUBRIFICANTES (ÓLEO E GRAXA). NÃO ABRANGIDOS.

Nos termos do art. 1º da Lei n.º 9.363/96, a empresa produtora e exportadora terá direito ao crédito presumido de IPI como ressarcimento das contribuições do PIS e da COFINS incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, no mercado interno, e que sejam empregados diretamente no processo produtivo. Assim, excluídos estão desse conceito os itens relativos às aquisições de óleos lubrificantes, pneus e câmaras de ar, por não se integrarem ao produto em fabricação.

LUBRIFICANTES. CRÉDITO PRESUMIDO.

Só geram direito ao crédito presumido os materiais intermediários que sejam Consumidos no processo produtivo mediante contato físico direto com o produto em fabricação e que não sejam passíveis de ativação obrigatória (Parecer Normativo CST n.º 65/79).

Inclusive, no tocante à necessidade do contato direto com o produto em fabricação, o CARF já optou por sumular o entendimento sobre essa matéria através da Súmula CARF n.º 19, a qual foi atribuído efeito vinculante para toda a Administração Pública Federal, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018:

Súmula CARF n.º 19

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei n.º 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.

(grifo nosso)

Naquele mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no julgamento do Resp nº 1.075.508/SC, submetido à sistemática do art. 543C (Recursos Repetitivos) do antigo CPC, de relatoria do Ilmo. 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.

(grifo nosso)

Tendo sido traçadas as diretrizes do presente voto, agora, importa salientar que a contribuinte não se insurgiu especificamente contra as glosas efetuadas pela fiscalização em

nenhum momento, nem na Manifestação de Inconformidade, nem em seu Voluntário. Logo, nesse aspecto, na esfera administrativa, tais glosas são incontestas e definitivas.

Porém, por outro lado, a recorrente afirmou que os valores glosados já teriam sido excluídos do seu Pedido de Ressarcimento, pois a Receita Federal já teria se manifestado em outros processos sobre a impertinência da geração de créditos daqueles tipos de aquisições por ela excluídas desse pedido.

Primeiramente, urge esclarecer que, se determinado bem adquirido pela contribuinte não se enquadra na definição de insumo gerador de crédito de IPI, essa aquisição não deve ser somente excluído de Pedidos de Ressarcimento, mas deve também, evidentemente, ser excluído o registro desse indevido crédito do LRAIPI, pois independentemente de existir ou não um Pedido de Ressarcimento para o período, aquela aquisição não gera crédito para ser utilizado na escrita fiscal, muito menos, para ser objeto de ressarcimento. Assim, não procede a alegação recursal de que teria um total de créditos de R\$ 260.894,27, tendo em vista que ela mesma confessa que uma parte desse valor é proveniente da compra de bens considerados não geradores de crédito pela legislação de regência do tributo.

Quanto à argumentação recursal de que o valor solicitado no Pedido de Ressarcimento não incluiria os supostos créditos glosados pela fiscalização, há que se reconhecer que a recorrente não traz nenhum documento que comprove o alegado. Nem no recurso inaugural da lide, nem em seu Voluntário.

Assim, por oportuno, deve-se lembrar que o art. 373 do Código de Processo Civil (CPC) estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Ou seja, em regra, incumbe à parte fornecer os elementos de prova das alegações que fizer, visando prover o julgador com os meios necessários para o seu convencimento, quanto à veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão. Seguindo essa mesma linha, o art. 36 da Lei n.º 9.784, de 1999, que regula os processos administrativos federais, dispõe que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Como se percebe dos dispositivos mencionados, o dever de provar incumbe a quem alega. Assim, creio que o ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário e processos decorrentes de pedido de restituição, ressarcimento e compensação. Nestes, cabe ao contribuinte provar a liquidez e a certeza do seu crédito, naqueles, cabe ao fisco provar a ocorrência do fato gerador.

Por certo, não se pode olvidar do Princípio da Verdade Material, que norteia o processo administrativo, devendo o julgador buscar o esclarecimento dos fatos, adotando as providências necessárias no sentido de firmar sua convicção quanto à verdade real. Contudo, a atuação do julgador somente pode ocorrer de forma subsidiária à atividade probatória, que deve ser desempenhada pelas partes.

Assim, não pode o julgador usurpar a competência da autoridade fiscal e intentar produzir provas, que validem um lançamento fiscal fracamente instruído, assim como, lhe é vedado desincumbir, pela sua atuação ativa no processo, o sujeito passivo de trazer aos autos o conjunto probatório mínimo necessário para comprovar o seu direito creditório.

Dessa forma, a busca pela verdade material não pode ser entendida como ilimitada. Em realidade, nenhum Princípio é soberano e outros também regem o processo administrativo, tais como: os Princípios da Celeridade, Imparcialidade, Eficiência, Moralidade, Legalidade, Segurança Jurídica, dentre outros. Por conseguinte, será lastreado nas circunstâncias

fáticas do caso concreto, que o julgador deverá ponderar e sopesar a influência de cada um dos diversos Princípios, visando a maior justiça em seu julgamento.

Então, considerando-se que, no caso dos autos, estamos diante de um pedido de ressarcimento, caberia à contribuinte comprovar a liquidez e a certeza do crédito pleiteado. Contudo, mesmo após a ciência do teor do Acórdão recorrido, a recorrente não carrou nenhuma prova de que as glosas recaíram sobre aquisições não consideradas em tal pedido.

Por fim, quanto ao pedido recursal para a realização de diligência, importa esclarecer que a diligência é determinada quando o colegiado entende que o processo não está em condições de ser julgado, necessitando de novos elementos ou providências. Não se trata, portanto, de medida tendente a suprir a falta de produção de provas por aquele que teria a obrigação de apresentá-las. A baixa do processo em diligência, então, é meramente uma possibilidade. Em realidade, não poderia ser diferente, pois deve sempre existir a liberdade para o julgador formar sua livre convicção motivada. Ademais, repise-se, a diligência não visa suprir a inércia probatória das partes. Desse modo, indefiro o pleito da recorrente.

Assim sendo, por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves