



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 13603.900006/2009-88  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-007.491 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de junho de 2020  
**Recorrente** RYGON COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO A INDUSTRIAL. HIPÓTESES PREVISTAS NO RIPI/2002. ATIVIDADE COMERCIAL. NÃO ENQUADRAMENTO. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DE IPI. IMPOSSIBILIDADE.

Não faz jus ao ressarcimento de crédito de IPI a empresa que exerce atividade comercial e que não se enquadra como estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, de acordo com as hipóteses previstas no Decreto n° 4.544/2002 (RIPI/2002).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Tom Pierre Fernandes da Silva – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antonio Souza Soares, João Paulo Mendes Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Tom Pierre Fernandes da Silva.

## **Relatório**

Trata-se de **Pedido de Ressarcimento/Declaração de Compensação** de créditos de IPI indeferido por **Despacho Decisório** que considerou indevidos os créditos pleiteados pela empresa. Segundo o Relatório de Auditoria Fiscal, a empresa não é

estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, pois exerce a atividade de comércio atacadista de produtos alimentícios em geral e não fabrica nem industrializa qualquer tipo de produto, conforme declaração apresentada. Constatou-se que nas vendas efetuadas não houve o destaque do IPI e que os valores solicitados em ressarcimento e escriturados no Livro Registro de Apuração de IPI se referem a aquisições de produtos de fabricação nacional, os quais são revendidos sem serem submetidos a qualquer tipo de industrialização pela empresa, não ocorrendo o fato gerador do imposto na saída do estabelecimento.

O contribuinte apresentou **Manifestação de Inconformidade** alegando que:

- a própria TIPI, em alguns casos, equipara estabelecimentos atacadistas a estabelecimentos industriais, o que acarretaria no direito ao crédito de IPI;
- a empresa faz jus aos créditos pelo princípio da não cumulatividade;
- já foram deferidos parcialmente créditos da mesma natureza nos processos que relaciona, não podendo agora haver mudança de critério.

A **decisão de primeira instância** foi unânime pela improcedência da manifestação de inconformidade, conforme ementa abaixo transcrita:

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

*Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004*

**1)RESSARCIMENTO DE IPI. SALDO CREDOR TRIMESTRAL. ART. 11 DA LEI N° 9.779, DE 19/01/1999.**

*0 saldo credor trimestral de que trata o art. 11 da Lei n° 9.779, de 19/01/1999, abrange apenas o IPI incidente sobre matérias-primas, produtos intermediários e o material de embalagem. Aquele que apenas executa operação de comercialização não pode adquirir produtos que se qualifiquem como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, produtos que são tidos como tais quando estivermos diante de processo de industrialização. Desse modo, os comerciantes em geral, ainda que equiparados a estabelecimento industrial, não têm direito ao ressarcimento de saldo credor trimestral de IPI.*

**2) COMERCIANTES ATACADISTAS. EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.**

*Os estabelecimentos equiparados a estabelecimento industrial são aqueles cujas atividades estão exhaustivamente relacionadas no art. 9º do Decreto n° 7.212, de 15/07/2010, RIPI/2010. Não exercendo o interessado as atividades ali mencionadas não pode se intitular estabelecimento equiparado a industrial, detentor de direito de creditamento de IPI.*

Cientificada do acórdão de piso, a empresa interpôs **Recurso Voluntário** em que reproduz os argumentos da Manifestação de Inconformidade, argumentando que o seu objeto social passou a ser de comércio, importação, exportação e empacotamento de cereais em geral e que as atividades de empacotamento e indústria de produtos de panificação são atividades industriais e, por isto, faz a empresa recorrente jus aos créditos de IPI.

Encaminhado ao CARF, o presente foi distribuído, por sorteio, à minha relatoria.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Relator.

O presente Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A controvérsia dos autos reside no enquadramento do Recorrente como estabelecimento industrial ou equiparado a industrial para fins de creditamento do IPI, conceitos disciplinados no Decreto n.º 4.544/2002 (RIPI/2002), vigente à época dos fatos:

*Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 3º).*

### **Estabelecimentos Equiparados a Industrial**

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

*I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei n.º 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 n.º 4.502, de 1964, art. 4º, inciso II, e § 2º, Decreto-lei n.º 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª, e Lei n.º 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 n.º 4.502, de 1964, art. 4º, inciso III, e Decreto-lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.493, de 1997, art. 3.º):*

*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 n.º 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 n.º 2.158-35, de 2001, art. 79); e*

*X - os estabelecimentos atacadistas dos produtos da posição 87.03 da TIPI (Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.779, de 1999, art. 12, parágrafo único).*

*§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 n.º 4.502, de 1964, art. 4.º, inciso IV, e Decreto-lei n.º 34, de 1966, art. 2.º, alteração 1ª).*

*Art. 10. São equiparados a estabelecimento industrial os estabelecimentos atacadistas que adquirirem os produtos relacionados no Anexo III da Lei n.º*

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.

De acordo com o Relatório de Auditoria Fiscal:

***O estabelecimento exerce a atividade de comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, e não fabrica e nem industrializa qualquer tipo de produto, conforme declaração apresentada pelo mesmo. Constatamos que, nas vendas efetuadas pelo mesmo, não houve o destaque do IPI.***

***Os valores solicitados em ressarcimento, e escriturados no Livro Registro de Apuração de IPI pelo contribuinte, se referem a aquisições de produtos de fabricação nacional que são revendidos sem serem submetidos a qualquer tipo de industrialização pela empresa, não ocorrendo o fato gerador do tributo nas suas saídas do estabelecimento. (grifo nosso)***

Sucedo, portanto, que a atividade desenvolvida pela Recorrente, como relatada pela fiscalização, não se enquadra no conceito de estabelecimento industrial e não se subsume a nenhuma das hipóteses de equiparação a estabelecimento industrial elencadas no dispositivo transcrito. Quanto à alegação de que o objeto social foi alterado, passando a conter a atividade de empacotamento, tem-se que não é suficiente para o enquadramento como industrial, porquanto seja desacompanhada de elementos probatórios capazes de elidir o que a fiscalização constatou *in loco* no sentido de não haver este tipo de atividade na empresa.

Convém assentar que, em processos que versem sobre direito creditório relativos a pedidos de ressarcimento/restituição/compensação, o ônus de provar a existência deste direito, bem como a certeza e a liquidez do crédito, recai sobre o postulante. Não se trata de imputação fiscal e, por conseguinte, não é dever da autoridade fiscal perscrutar a documentação fiscal da empresa ou realizar perícias e diligências, com o fito de produzir prova suficiente ao reconhecimento do direito, pois sendo o requerimento de iniciativa do próprio contribuinte, incumbe a ele o ônus de provar o que alega, nos termos do art. 373, I do CPC, de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal.

A jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais caminha pacífica neste sentido:

***“ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha***

*alegado. DILAÇÃO PROBATÓRIA. DILIGÊNCIAS. A realização de diligências destina-se a resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica.”*

*(Acórdãos n. 3403-002.106 a 111, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânimes, sessão de 23.abr.2013) (grifo nosso)*

**“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.** *Nos pedidos de compensação/ressarcimento, incumbe ao postulante a prova de que cumpre os requisitos previstos na legislação para a obtenção do crédito pleiteado.”* (grifo nosso) (Acórdão n. 3403-003.173, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 21.ago.2014) (No mesmo sentido: Acórdão n. 3403-003.166, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014; Acórdão 3403-002.681, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 28.jan.2014; e Acórdãos n. 3403-002.472, 473, 474, 475 e 476, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes - em relação à matéria, sessão de 24.set.2013)

**“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.** *Nos processos relativos a ressarcimento tributário, incumbe ao postulante ao crédito o dever de comprovar efetivamente seu direito.”*

*(Acórdãos 3401-004.450 a 452, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes, sessão de 22.mar.2018)*

**“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.** *Nos processos que versam a respeito de compensação ou de ressarcimento, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.* **PAGAMENTO A MAIOR. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA.** *A carência probatória inviabiliza o reconhecimento do direito creditório pleiteado”.*

*(Acórdão 3401-004.923 – paradigma, Rel. Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, unânime, sessão de 21.mai.2018)*

**“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA.** *Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou*

*perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.”*

*(Acórdão 3401-005.460 – paradigma, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 26.nov.2018)*

De se concluir, portanto, que diante das constatações registradas pela fiscalização no Relatório de Auditoria Fiscal, fruto de diligência e informações do próprio contribuinte, a mera alegação de que o objetivo social da empresa foi alterado para incluir atividades de empacotamento não se revela suficiente para comprovar a realização de atividade que o enquadre como estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. Ademais, por certo que o reconhecimento de crédito similar em outros processos não tem o condão de vincular o entendimento aqui adotado, tendo repercussão adstrita àqueles feitos.

Ante o exposto, voto por CONHECER e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli