Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13830.002089/2006-11

Processo nº	13830.002089/2006-11
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3002-000.870 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de	18 de setembro de 2019
Recorrente	DORI ALIMENTOS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. 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.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencida a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões que deu provimento parcial, reconhecendo o direito creditório do Recorrente tão somente no que tange às bandejas separadoras.

(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), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Carlos Alberto da Silva Esteves.

Relatório

O processo administrativo ora em análise trata do Pedido de Ressarcimento de IPI, referente ao 1º trimestre de 2005 (fl. 03/06), cumulado com compensações, cujo crédito foi deferido parcialmente, por terem ocorrido glosas, conforme Termo de Constatação (fl. 135/136) e Despacho Decisório (fl. 221/225).

Irresignada com tal decisão, a contribuinte apresentou, tempestivamente, Manifestação de Inconformidade (fl. 253/264). Em seguida, o recurso interposto foi julgado improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), por Acórdão que possui a seguinte ementa:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*
>
> *Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005*
>
> *INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO.*
>
> *Geram direito ao crédito do IPI, além das matérias-primas, produtos intermediários "stricto-sensu" e material de embalagem, que se integram ao produto final, quaisquer outros bens/produtos - desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente - que se consumam por decorrência de contato físico, ou seja, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.*
>
> *Manifestação de Inconformidade Improcedente*
>
> *Direito Creditório Não Reconhecido*

Intimada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 301/311), no qual pugnou pela reforma do Acórdão recorrido, em linhas gerais, repisando os fatos e argumentos jurídicos já apresentados no recurso inicial e acrescentando, ainda, a alegação de inovação indevida por parte da instância de piso ao afirmar que, quanto às bandejas separadoras, além da comprovação do desgaste sofrido diretamente pelo contato com o produto em fabricação, também deveria ser comprovado que tais bens não se encontravam no ativo permanente da empresa, pois este segundo requisito jamais teria sido alegado pela autoridade lançadora.

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 ao pleito recursal de reconhecimento do direito ao crédito presumido de IPI, decorrente da aquisição de bandejas separadoras, dispersante, inibidor de corrosão, pré-tratamento e tecnologia para a caldeira e rolo entintador, os quais, segundo a ora recorrente, seriam produtos intermediários e, portanto, estariam aptos a gerar o crédito mesmo não sofrendo desgaste em contato direto com o produto em fabricação, pois tal requisito não se mostra em consonância com a legislação do IPI.

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 nº 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 nº 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 "imediata 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**, alem 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)

Assim sendo, cumpre-se consignar que não assiste razão à contribuinte em suas alegações acerca da interpretação da legislação de regência sobre o IPI. 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 nº 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 nº 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 nº 19, a qual foi atribuído efeito vinculante para toda a Administração Pública Federal, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018:

> ***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.***
>
> (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)

Em decorrência do julgado supracitado, foi editada a Súmula STJ nº 495, que possui a seguinte ementa:

> *A aquisição de bens integrantes do ativo permanente da empresa não gera direito a creditamento de IPI.*

Em consequência das diretrizes traçadas no presente voto, entendo que são corretas as glosas efetuadas pela fiscalização e, portanto, não devem ser aceitos como produto intermediário, para fins de creditamento de IPI, os gastos com dispersante, inibidor de corrosão, pré-tratamento e tecnologia para a caldeira e rolo entintador, pois não cumprem o requisito essencial de terem sofrido 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.

Ademais, quanto as bandejas separadoras, das quais poderia-se conjecturar sobre o atendimento desse primeiro requisito, a meu sentir, caminhou corretamente a decisão da instância de piso: *"Especificamente no caso das bandejas separadoras, caberia ao manifestante demonstrar que estas não se enquadram nos bens do ativo(...)"*. De fato, pela natureza do produto, tais bandejas podem ser de ativação obrigatória, de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos, caso tenham vida útil superior a uma ano, e, dessa maneira, não cumpririam o segundo requisito disposto na legislação.

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 nº 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.

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 carreou nenhuma prova de que as bandejas separadoras não integram o seu ativo permanente. Portanto, também entendo correta as glosas desses itens.

Por fim, quanto à alegação de inovação indevida por parte da primeira instância ao afirmar que, quanto às bandejas separadoras, além da comprovação do desgaste sofrido diretamente pelo contato com o produto em fabricação, também deveria ser comprovado que tais bens não se encontravam no ativo permanente da empresa, pois este segundo requisito jamais teria sido alegado pela autoridade lançadora, também não merece prosperar. Reproduz-se excerto do Termo de Constatação lavrado pela fiscalização da Unidade de Origem:

> *"3- Verificamos que o contribuinte creditou-se, indevidamente, de valores de IPI incidentes sobre produtos não caracterizados como insumo, infringindo o artigo 164 do Decreto n° 4.544/2002 (Regulamento do IPI), a saber:*
>
> *"Art.164 - Os estabelecimento industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n° 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;****"*
>
> (grifo nosso)

Logo, como se percebe, as referidas glosas foram corretamente fundamentadas e os dois requisitos legais fizeram parte dessa fundamentação, assim, não há que se falar em inovação. Por outro lado, esclareça-se que a contribuinte se equivocou ao afirmar que às autoridades julgadoras apenas podem verificar a regularidade do lançamento, pois, repise-se, não estamos diante de um lançamento, mas de um pedido de ressarcimento.

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

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves