



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13896.000266/2003-18  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-002.376 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de abril de 2014  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** FORM GRAF INDÚSTRIA GRÁFICA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

IPI. NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO DOS CRÉDITOS E DA APUTAÇÃO DO IPI. ÔNUS DA PROVA. INVIABILIDADE DO PLEITO.

Não sendo possível identificar a classificação fiscal dos produtos fabricados, assim como não havendo escrituração dos créditos e pertinente apuração do IPI, impossibilitando caracterizar o contribuinte como industrial ou como prestador de serviços, ou mesmo a existência de saldo credor passível de ressarcimento, cujo ônus da prova incumbe ao requerente nos termos do art. 333, do CPC, não há como deferir o pleito de ressarcimento de créditos de IPI.

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)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

(assinado digitalmente)

Participaram do julgamento os Conselheiros GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO (Presidente Substituto), FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, LUIZ CARLOS SHIMOYAMA (SUPLENTE), SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR, MONICA ELISA DE LIMA (SUPLENTE), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente, justificadamente, a conselheira NAYRA BASTOS MANATTA.

CÓPIA

## Relatório

Versam estes autos de Pedido de Ressarcimento de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI do 4º trimestre de 2002, apresentado em 10/02/2003, alusivo a matérias-primas e demais insumos adquiridos e empregados na fabricação de produtos, no montante de R\$ 24.282,14, embasado na apresentação de notas fiscais atinentes à entrada de insumos.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Osasco, mediante intimação SEORT nº 664/2006, fls. 18/19, requereu apresentação de documentos que comprovassem a origem dos créditos de IPI.

Após a análise do Pedido, a DRF em Osasco/SP proferiu Despacho Decisório de fls. 128 indeferindo o crédito de IPI requerido pelo contribuinte, bem como não homologando as compensações a ele vinculadas, pleiteadas nos valores de R\$ 7.296,64 (sete mil, duzentos e noventa e seis reais e sessenta e quatro centavos) e R\$ 16.885,50 (dezesesseis mil, novecentos e oitenta e cinco reais e cinquenta centavos).

### DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificada, em 11/06/2007, do Despacho Decisório indeferindo o pedido de ressarcimento, a interessada inconformada com a decisão, apresentou Manifestação de Inconformidade em 22/06/2007, alegando em síntese:

- a) Inicialmente, informou que toda a documentação necessária para a análise do direito creditório foi disponibilizada e analisada, não tendo o que falar sobre insuficiência ou negativa de documentação.
- b) Salaria que decisão foi fundamentada na máxima de que a incidência do ISS afasta a incidência do IPI.
- c) Após, argumentou a respeito da incidência do ISS, do ICMS e do IPI, sobre uma determinada operação, posteriormente a edição do Decreto-Lei 406/08. Afirmou que a Receita Federal entende que a incidência do ISS não afasta a do IPI, somente a do ICMS.
- d) Aludiu que toda confusão nasceu com a relação do §1º do artigo 8º do Decreto-Lei 406/68, alegando a imprecisão do dispositivo.
- e) Arguiu o fato da existência de várias classificações diferentes na Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados (Decreto 4.542/02).
- f) Contestou o indeferimento do ressarcimento e da compensação do IPI, declarando que a impressão gráfica é proveniente de um processo industrial, inexistindo razões para indeferir o Pedido.

- g) Salientou o risco da prevalência do entendimento do fiscal motivador da decisão que se combate, afirmando que a decisão baseia-se apenas no raso argumento de que se estiver na lista complementar, como serviço, o item não poderá ser objeto de IPI.
- h) Diante do exposto, pediu a reforma do despacho decisório exarado, no sentido de deferir o pedido de ressarcimento de IPI, com o reconhecimento do direito creditório, homologando as compensações pleiteadas.
- i) Requereu ainda, por se tratar o presente caso de crédito atinente ao IPI, em caso de não acolhimento do pedido, o afastamento das penalidades da falta de pagamento do tributo, com fulcro ao dispositivo do art. 76, *a*, da Lei 4.502/64.
- j) Por último, pugnou pela suspensão da exigibilidade do suposto crédito tributário discutido, pelo tempo que perdurar o julgamento, bem como nos processos aos demais correlatos, com base no artigo 151, inciso III, do CTN.

## DO JULGAMENTO DE 1º INSTÂNCIA

Em análise e atenção aos pontos suscitados pelo contribuinte na Manifestação de Inconformidade apresentada, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (DRJ/JFA), proferiu o Acórdão de nº 09-45.292, ementado nos seguintes termos:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002*

*I - RESSARCIMENTO DE IPI. SERVIÇOS GRÁFICOS. SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA Nº 4, de 7 de abril de 2003*

*É irrelevante para determinar a incidência do IPI o fato de quaisquer serviços estarem catalogados na lista anexa ao Decreto lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, ou que foram ou venham a ser posteriormente incluídos, desde que se caracterize a operação como de industrialização dentre as modalidades descritas no art. 4º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados Ripi). A incidência do ISS não exclui a do IPI.*

*II - RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA*

*Incumbe ao requerente a demonstração de que o valor pleiteado em ressarcimento goza de liquidez e certeza. A parte que invoca direito resistido deve produzir as provas necessárias do respectivo fato constitutivo. Em não o fazendo, impossível o acolhimento da pretensão.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente**Direito Creditório Não Reconhecido*

Inicialmente a DRJ/JFA discorreu a respeito do exame da lide, mencionando que o procedimento rege-se sob a ótica das normas em vigor à época da ocorrência dos fatos, presumidamente legais e constitucionais enquanto sua validade não for afastada pelas instâncias competentes.

Abrange a necessidade dos serviços estarem catalogados na lista anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, ou que foram ou venham a ser posteriormente incluídos, desde que se caracterize a operação como industrialização dentre as modalidades descritas no Decreto nº 4.544/2002.

Assevera que diante dos argumentos e documentos trazidos aos autos, entenderam existir elementos para considerar que o impugnante pode exercer, de fato, atividade de industrialização, porém, nenhuma das referidas notas fiscais apresentou destaque de IPI, bem como verificaram que existia registros diferentes para um mesmo produto na classificação fiscal registrada nos documentos.

No que tange a solicitação do contribuinte, de ressarcimento do IPI, em decorrência da aquisição de produtos onerados pelo imposto, afirma que o mesmo deixou de tributar suas saídas, como determina a legislação, além de apresentar divergências nas classificações fiscais da própria mercadoria produzida.

A respeito ao ônus da prova, a DRJ/JFA afirma que incumbe ao requerente à demonstração de que o valor pleiteado goza de liquidez e certeza.

Após todo o exposto, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

**DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Ciente em 04/09/2013, conforme AR de fls. 310 (numeração eletrônica) do Acórdão nº. 09-045.292, e não se conformando com a improcedência da Manifestação de Inconformidade, o contribuinte apresentou em 04/10/2013, Recurso Voluntário a este Conselho.

Após fazer uma síntese dos fatos ocorridos até a data da apresentação do Recurso Voluntário, reiterou os argumentos alegados quanto ao mérito.

Ao fim, requereu o provimento do Recurso Voluntário para que seja reformada a decisão improcedente.

**DA DISTRIBUIÇÃO**

Tendo o processo sido distribuído a este relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, em 02 (dois) Volumes, numerado até a folha 327 (trezentos e vinte e sete), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do CARF.

É o relatório.

CÓPIA

## Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Jr., Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos de tempestividade e admissibilidade, de modo que dele deve-se tomar conhecimento.

A análise dos autos dá conta de que o contribuinte pleiteia o ressarcimento de créditos básicos de IPI, relativos à aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, que em tese teriam se acumulado em suas apurações em virtude das vendas/saídas de seus produtos se darem com isenção, ou forem não tributados ou tributados à alíquota zero. O pedido foi analisado pela Autoridade fiscal e indeferido sob o argumento de que os preceitos da Lei 9.779/99 não se estendem ao caso da ora Recorrente, pois que a mesma é prestadora de serviços de impressão gráfica, não possuindo uma “cadeia de produção” – ou industrialização nos termos expressos da Lei – para fazer jus ao direito pretendido.

O deslinde da causa, obviamente, ocorreu com os argumentos do contribuinte na Manifestação de Inconformidade e o respectivo julgamento da DRJ de Juiz de Fora que – já antecipo – ao meu ver, estendeu-se na análise do direito perseguido pelo contribuinte, alcançado ainda possibilidades que não necessariamente foram por ele levantadas, mas que são inerentes ao direito sustentado.

E a partir daí é que se pode verificar o rumo que deve ser dado à solução do processo, pois que, conforme mencionei, na tentativa de enfrentar completamente a questão, a instância anterior de julgamento observou que o contribuinte alegou ser estabelecimento industrializador – na medida em que pretendia ressarcir-se de créditos básicos de IPI –, porém que o referido estabelecimento não destacou em suas vendas/saídas, em nenhum momento, o referido imposto, nunca apurando então os supostos débitos que deveriam compor seu “conta corrente”, de modo a, confrontando com os créditos provenientes das aquisições de insumos, pudessem evidenciar um possível saldo credor.

A situação em análise pode ser, de fato, enfrentada sob dois enfoques: o primeiro, se os produtos gráficos forem personalizados e sob encomenda, haverá apenas a incidência do ISS, e, conseqüentemente, não haverá direito à manutenção dos créditos de IPI. O segundo, em sendo estabelecimento industrial, em virtude dos produtos não se enquadrarem nos atributos de serem “personalizados” e “sob encomenda”, haverá manutenção de créditos de IPI pela existência de saídas isentas, não tributadas, ou tributadas à alíquota zero. Porém, neste segundo enfoque, é certo que haveria para o contribuinte a necessidade de lançar, quando o caso, de débitos do imposto, de forma a, ao final da apuração, “sobejar” o crédito que se pretende ressarcir.

Se avaliarmos a questão pelo primeiro enfoque acima mencionado, encontrando-se a saída dos produtos confeccionados pela recorrente fora do campo de incidência do IPI, necessário cogitar da existência de previsão legal para a manutenção do



*“Art. 2º Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIPI:*

*(...).*

*§ 3º Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).*

*(...).”*

Desta forma, achando-se expressamente excluída do campo de incidência do IPI, verifica-se que ao realizar as operações com produto NT a Recorrente não só não detém qualquer direito a créditos de IPI relativos às aquisições de insumos (MP, PI e ME - ainda que isentas ou tributadas à alíquota zero), nem só se acha legalmente impedida de escriturá-los, como está legalmente obrigada a estorná-los (art. 190, § 1º e art. 193, inc. I alínea “a” do atual RIPI/02 - arts. 171 e 174 do RIPI/98).

Por outro lado, analisando a questão sob o segundo enfoque, e partindo das ponderações realizadas pela instância de piso, existiria também a possibilidade de se considerar o sujeito passivo como estabelecimento industrializador, produzindo o mesmo “materiais genéricos” e não aqueles *personalizados e sob encomenda*, permitindo que se identifique como sendo uma produção em série das respectivas impressões. Porém, neste enfoque, a análise desta possibilidade leva a compreensão de que em sendo um “estabelecimento industrializador”, a classificação das operações e produtos constantes em suas notas fiscais de saída seria outra, diversa daquela consignada nas notas trazidas aos autos, em cuja alíquota de saída, seria, num dos exemplos citados pela DRJ/JFA, no percentual de 15%.

O trecho do voto do Acórdão recorrido é de extrema valia:

*No caso em tela, nenhuma das notas fiscais de saída de mercadorias arroladas aos autos, às fls. 25 a 44, possuem o respectivo destaque do IPI, bem como não encontram-se registradas no Livro de Registro de Apuração do IPI.*

*E observando a descrição dos produtos nas referidas notas fiscais, entende-se que a classificação fiscal correta das mercadorias seria, em sua grande maioria, no campo 48.20 da Tabela de IPI, em que são classificados “livros de registro e de contabilidade, blocos de notas, de encomendas, de recibos, de apontamentos”, tributados segundo a TIPI à época de suas emissões à alíquota de 15%. Mas o reclamante, em nenhum dos documentos apresentados, destaca o imposto devido nas operações, bem como não as registra no Livro de Registro de Apuração do IPI.*

*E a apuração de referidos débitos é fundamental para a análise de eventual valor a ser ressarcido, que decorre do resultado*

*credor do batimento de débitos (oriundos das saídas de mercadorias tributadas) e créditos (advindos das aquisições de insumos onerados pelo imposto empregados na fabricação de seus produtos) do IPI.*

Como bem observado pela DRJ/JFA, para se considerar estabelecimento industrial, cuja manutenção do crédito de IPI permitiria o pleito em análise, deveria ser possível identificar a existência de débitos da mesma natureza para o referido contribuinte, ou então, deveria ser possível identificar na escrituração fiscal do contribuinte, que as saídas se deram sob a forma de isenção, alíquota zero ou não tributação, ajustado pelas respectivas classificações fiscais dos produtos em questão.

No entanto, pela documentação acostada aos autos, ainda que se pudesse considerar a Recorrente como sendo uma indústria, tenho que prevalece, ainda assim, o indeferimento do pedido de ressarcimento sob análise, pela absoluta falta de comprovação dos pressupostos necessários para se aquilatar a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado. Veja-se que o contribuinte não registrou as operações de venda no Livro Registro de IPI relativo ao trimestre objeto do pedido de ressarcimento, o que, se por si só não significaria uma irregularidade insanável, para o caso em questão, denota a ausência do saldo credor objeto do ressarcimento, e cujo ônus da prova pende sobre o contribuinte.

Neste sentido, este Colegiado possui mansa e uníssona jurisprudência:

*“Processo Administrativo Fiscal*

*Período de Apuração: 01/10/2004 a 31/10/2004*

*PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.*

*O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o fato modificativo, extintivo ou impeditivo do direito. Não tendo o contribuinte apresentado qualquer elemento probatório do seu direito, deve prevalecer a decisão administrativa que não homologou o pedido de ressarcimento.” (ACÓRDÃO 3301-001.366. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - 3a. Seção - 3A CAMARA / 1A TURMA ORDINARIA. Dt. Jul. 13/07/2012)*

*“Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*

*Período de apuração: 01/04/2001 a 30/06/2001*

*PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ESTORNO DO CRÉDITO. NECESSIDADE.*

*O estorno do crédito objeto de pedido de ressarcimento é uma decorrência lógica da opção do contribuinte mudar a destinação do crédito. Formulado o pedido de ressarcimento, deve o contribuinte efetuar o estorno do valor correspondente na escrita fiscal.*

***ÔNUS DA PROVA. Tratando-se de pedido de ressarcimento, cabe ao contribuinte o ônus da prova do estorno do crédito na escrita fiscal. Recurso voluntário negado”. (ACÓRDÃO 3403-002.811. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF -***

3a. Seção - 4A CAMARA / 3A TURMA ORDINARIA. Dt. Jul.  
19/03/2014)

*“Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social –  
Cofins*

*Data do fato gerador: 31/08/2002*

*DCTF RETIFICADORA APRESENTADA FORA DO PRAZO  
LEGAL*

*O prazo estabelecido pela legislação para o direito de constituir  
o crédito tributário deve ser o mesmo para que o contribuinte  
proceda à retificação da respectiva declaração. PROCESSO  
ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. CREDITO  
TRIBUTÁRIO NÃO COMPROVADO*

*Compete àquele quem pleiteia o direito o ônus da sua  
comprovação, devendo ser indeferido pedido de compensação  
que se baseia em mera alegação de crédito sem trazer aos autos  
prova da origem e liquidez do mesmo.*

*PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO  
DE DEFESA. NÃO CARACTERIZAÇÃO*

*É de ser indeferido o pedido de perícia contábil quando a prova  
que se pretende formular com a perícia era de exclusiva  
responsabilidade do sujeito passivo, afastando-se alegação de  
cerceamento de defesa uma vez comprovada sua  
prescindibilidade.” (ACÓRDÃO 3801-001.665. Conselho  
Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - 3a. Seção -  
1A TURMA ESPECIAL. Dt. Jul. 05/04/2013)*

Na esteira das considerações acima, não sendo possível identificar a classificação fiscal dos produtos fabricados, assim como não havendo escrituração dos créditos e da apuração do IPI, impossibilitando caracterizar o contribuinte como industrial ou como prestador de serviços, não há como deferir ressarcimento de créditos de IPI. A ausência de prova que possa materializar a existência de saldo credor passível de ressarcimento, nos termos legais, é condição prévia para o pleito da Recorrente, e está não foi cumprida.

Ante ao exposto, voto no sentido de **negar provimento ao recurso voluntário.**

É como voto.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Jr. – Relator.

CÓPIA