



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14766.000162/2009-47
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-010.236 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2023
Recorrente DIAGEO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

SALDO CREDOR. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO.

A lei autoriza o ressarcimento e a compensação do saldo credor do imposto remanescente ao final do trimestre-calendário, mas apenas em relação à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/07/2008

SEGUNDA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO DOS ARGUMENTOS DE DEFESA. MATÉRIA JÁ DECIDIDA NA ESFERA ADMINISTRATIVA. MATÉRIA SUBMETIDA À APRECIÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

Na segunda instância administrativa, não se conhece de matérias não contestadas na primeira instância, de matérias já decididas no âmbito de outro processo administrativo e de matérias submetidas à apreciação do Poder Judiciário.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão de origem, amparada em documentos e dados fornecidos pelo próprio interessado, não infirmada com documentação hábil e idônea.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por inovação dos argumentos de defesa e por se referir a matérias já decididas em outro processo administrativo, e, na parte conhecida, em lhe negar provimento.

Inicialmente, o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade propôs a conversão do julgamento em diligência à repartição de origem para se aguardar o desfecho final dos embargos de execução fiscal, sendo acompanhado pelo conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, proposta essa rejeitada pelos demais conselheiros.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ana Paula Pedrosa Giglio, Márcio Robson Costa, Tatiana Josefovicz Belisário e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte acima identificado em contraposição ao acórdão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade manejada em decorrência do deferimento apenas parcial do Pedido de Ressarcimento de créditos do IPI, formulado com base no art. 11 da Lei nº 9.779/1999, e a homologação na mesma proporção da compensação declarada.

De acordo com o Termo de Informação Fiscal (e-fls. 369 a 390), com base nos livros, documentos fiscais e arquivos digitais apresentados pelo contribuinte, em procedimento por amostragem, constatou-se o seguinte:

a) a atividade do estabelecimento encontra-se identificada na DIPJ como "comércio atacadista de outras bebidas em geral" – estabelecimento classificado como "equiparado a industrial/importador direto" –, sendo as suas principais vendas relativas a Whisky importado diretamente e revendido para outras empresas, com o IPI pago apenas na importação, não havendo, portanto, destaque do imposto na revenda dos produtos;

b) o contribuinte remeteu insumos para industrialização por encomenda às empresas Pernod Ricard Brasil Indústria e Comércio LTDA., no período de fevereiro de 2004 a dezembro de 2006, e Viti Vinícola Cereser LTDA., no período de dezembro de 2006 a dezembro de 2008, para produção de vodca Smirnoff, vodca Smirnoff Twist, Smirnoff Caipiroska e Whisky Bells;

c) as bebidas produzidas por encomenda haviam sido enviadas ao estabelecimento do contribuinte encomendante com destaque do IPI, gerando, por conseguinte, direito a crédito, pois, nas vendas subsequentes, os produtos foram revendidos com destaque do IPI;

d) os créditos passíveis de ressarcimento de IPI decorreram da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem destinados à fabricação de produtos tributados pelo imposto, inclusive quando submetidos à alíquota zero ou à isenção, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/1999, como, por exemplo, álcool hidratado, caixas, tampas, garrafas etc., havendo, ainda, o direito à escrituração do crédito presumido de IPI para

ressarcimento das contribuições para o PIS/Cofins, conforme previsto nas Leis nº 9.363/1996 e 10.276/2001;

e) os créditos não passíveis de ressarcimento de IPI decorreram de outras aquisições/entradas (devolução e retorno de mercadorias, saldos credores acumulados em trimestres-calendários anteriores, crédito presumido de IPI etc.), distintas das entradas passíveis de ressarcimento, créditos esses que, inobstante não poderem ser objeto de ressarcimento/compensação, podiam ser mantidos na escrita fiscal do IPI para dedução dos débitos em saídas futuras;

f) os créditos indevidos de IPI se referiam a valores incluídos, erroneamente, na escrita fiscal, em desacordo com a legislação do imposto, sendo exemplos desse tipo (i) o imposto destacado na aquisição de bens destinados ao ativo permanente e na aquisição de material de consumo, (ii) os créditos fictícios calculados sobre aquisição de insumos não tributados, tributados à alíquota zero, imunes ou isentos, (iii) as aquisições junto a empresas optantes pelo Simples, (iv) o crédito-prêmio do IPI e (v) os créditos prescritos;

g) não incidiu IPI nas saídas, no mercado interno, de produtos importados diretamente pelo contribuinte, bem como nas saídas de determinados produtos adquiridos no País para revenda (aguardente, gim, licor, rum e vinhos), nos termos do art. 143 do RIPI/2002;

h) em razão da reclassificação de créditos promovida pela Fiscalização, relativa, precipuamente, aos produtos fabricados por encomenda que retornavam, já com o selo de controle do IPI, ao estabelecimento encomendante para venda a consumidor final, sem submissão a qualquer processo de industrialização adicional, procedeu-se à reconstituição da escrita fiscal, da qual originou-se o lançamento de ofício do imposto no processo administrativo nº 10480.721782/2009-69.

Na Manifestação de Inconformidade (e-fls. 427 a 463), o contribuinte requereu o sobrestamento dos presentes autos até a ocorrência de decisão administrativa definitiva no processo do auto de infração (nº 10480.721782/2009-69) ou o reconhecimento integral do direito creditório, com a consequente homologação das compensações declaradas, aduzindo o seguinte:

1) os créditos de IPI lançados pelo estabelecimento pernambucano, além de legítimos, são passíveis de ressarcimento, conforme Solução de Consulta nº 57/2002 (processo administrativo nº 13804.001083/2001-30) formulada por outro estabelecimento do Manifestante;

2) os créditos do IPI considerados indevidos pela Fiscalização e os débitos por ela apurados em razão da reclassificação dos valores encontram-se em discussão no processo do auto de infração, razão pela qual eles não devem ser objeto de análise nestes autos, em razão do princípio da decorrência, segundo o qual o que for decidido no processo originário deve ser aplicado ao processo decorrente;

3) no retorno dos produtos industrializados por encomenda, há o destaque do IPI nas notas fiscais de remessa, calculado com base na classificação definida pela Receita Federal, cujo montante é creditado pelo estabelecimento encomendante, em estrita observância ao princípio da não cumulatividade, valor esse a ser abatido do imposto devido na revenda dos produtos encomendados, imposto esse também calculado, em menor proporção, de acordo com a

classificação definida pela Receita Federal, podendo o saldo credor remanescente no final do período ser objeto de ressarcimento/compensação;

4) o art. 4º, § 1º, inciso II, da Lei nº 7.798/1989, na redação dada pela Medida Provisória nº 2.158/2001, estabelece que, nas operações com bebidas alcoólicas industrializadas por encomenda, o valor do IPI lançado pelo industrializador deve ser creditado pelo estabelecimento encomendante, vindo o art. 11 da Lei nº 9.779/1999 e a Instrução Normativa SRF nº 33/1999 a definirem que os créditos do imposto acumulados a cada trimestre-calendário são passíveis de utilização via ressarcimento/compensação com débitos de tributos federais da mesma pessoa jurídica, bem como com o IPI eventualmente devido por outro estabelecimento da mesma empresa;

5) a fiscalização equivocou-se ao classificar as aquisições relativas às notas fiscais nº 215.459 e 215.461 como não passíveis de ressarcimento, pois trata-se, indiscutivelmente, de aquisições de embalagem para acondicionamento de uísque, ou seja, de insumo aplicado na produção, junto à empresa Klabin S/A;

6) em relação às notas fiscais emitidas pela empresa Cia. Industrial de Vidros (nº 248.787, 248.789, 248.791, 248.934, 248.948 e 248.957), inobstante terem sido escrituradas com CFOP equivocado, trata-se, também, de aquisições de embalagens utilizadas como insumos, quais sejam, vasilhames de vidro utilizados na industrialização por encomenda de bebidas;

7) as marcas Smirnoff e Bells foram adquiridas pelo Manifestante de outras pessoas jurídicas detentoras de Ato Declaratório Executivo (ADE) em que se fixava o valor das classes de IPI que deveriam ser utilizadas nas vendas dos produtos industrializados ou comercializados, fato esse reconhecido no Termo de Informação Fiscal anexo ao PAF nº 10480.721782/2009-69, razão pela qual inexistira, até a publicação da Instrução Normativa RFB nº 796/2007, qualquer irregularidade na adoção dos referidos valores pelo Manifestante, dada a inexigibilidade, até então, da apresentação de novo pedido de enquadramento por parte do novo estabelecimento comercializador da marca;

8) embora não estivesse obrigado a apresentar um novo pedido de enquadramento ou reenquadramento dos produtos em questão, o Manifestante, por cautela, decidiu por sua apresentação em 17/03/2004, após a abertura do estabelecimento localizado em Pernambuco (detentor dos créditos de IPI em discussão), não tendo a Receita Federal se manifestado acerca desse pedido em mais de cinco anos, vindo tal órgão a publicar o ADE nº 67/09, promovendo o reenquadramento de ofício dos produtos comercializados pelo Manifestante, razão pela qual não de podiam aplicar, retroativamente, as novas classes de valores, em conformidade com o art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN) e com o § 4º do art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 239/2002, sob pena de se afrontar o princípio da segurança jurídica;

9) a conclusão da autoridade fazendária no sentido de que, a partir da apresentação do pedido de reenquadramento, o Manifestante deveria ter adotado a maior classe de valor prevista para os referidos produtos (art. 150, § 6º, do RIPI/2002 — Decreto nº 4.544/2002) não encontra amparo na legislação vigente, pois tal regra se aplica apenas a produtos novos, dado tratar-se de pedido de enquadramento e não de pedido de reenquadramento;

10) a obrigatoriedade de apresentação de pedido anual de reenquadramento somente passou a existir com a edição do Decreto nº 6.501/2008, que acrescentou o § 9º ao art. 150 do RIPI/02, cabendo registrar que o art. 2º-A desse mesmo Decreto prorrogou a apresentação desse pedido para o mês de setembro de 2008, sendo que as operações autuadas foram todas realizadas antes de referido mês.

O acórdão da DRJ que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, reconhecendo-se o direito a crédito em relação às notas fiscais nº 215.459 e 215.461 emitidas por Klabin S/A, restou ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

RESSARCIMENTO. INSUMOS. DIREITO CREDITÓRIO.

Apenas os créditos oriundos das aquisições de insumos compreendidos nos conceitos estabelecidos pela legislação do IPI como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem são passíveis de ressarcimento.

RESSARCIMENTO. APURAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. EQUÍVOCO.

Identificado equívoco na apuração do direito creditório, cabe à autoridade responsável pelo julgamento da manifestação de inconformidade a sua correção e o reconhecimento da diferença correspondente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

A suspensão da exigibilidade dos débitos oriundos das compensações não homologadas decorre automaticamente da interposição de manifestação de inconformidade tempestiva, não cabendo, portanto, qualquer manifestação por parte do Órgão Julgador Administrativo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. JULGAMENTO. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para o sobrestamento do trâmite processual entre as normas reguladoras do Processo Administrativo Fiscal. Pelo princípio da oficialidade, a administração tem o dever de impulsionar o processo até sua decisão final.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Cientificado da decisão de primeira instância em 17/09/2013 (e-fl. 670), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 08/10/2013 (e-fl. 672) e requereu a reforma da decisão recorrida, nas partes a ele desfavoráveis, repisando os argumentos de defesa, sendo acrescidos os seguintes tópicos: (i) referência a uma decisão de outra DRJ em que se reconheceu o direito ao ressarcimento dos créditos decorrentes da industrialização por encomenda, (ii)

argumentos defendendo a manutenção de créditos referentes a produtos devolvidos a um dos executores de industrialização por encomenda, em razão de acordo firmado no sentido de se aprimorar a qualidade dos produtos, produtos esses retornados ao industrializador com destaque do IPI, (iii) direito a crédito do imposto destacado em notas fiscais nas transferências de produtos entre estabelecimentos da pessoa jurídica, (iv) decadência em relação a determinados débitos apurados pela Fiscalização, (v) equívoco da DRJ ao alegar erro no preenchimento do formulário de pedido de reenquadramento de produtos e (vi) inovação pela DRJ dos fundamentos de decidir.

Em 30 de janeiro de 2020, por meio da Resolução nº 3201-002.579, esta turma ordinária decidiu converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à repartição de origem, para que se intimasse o Recorrente para apresentar cópias das ações judiciais relacionadas à ação fiscal (Embargos à Execução Fiscal nº 0001206-44.2015.4.05.8311).

Devidamente intimado, o Recorrente apresentou as cópias solicitadas, repisando mais uma vez parte dos seus argumentos de defesa, ressaltando que o auto de infração do IPI lavrado no bojo do processo nº 10480.721782/2009-69 em nada influía na presente lide e que, caso se entendesse de forma diversa, dever-se-ia, no mínimo, proceder à reanálise do saldo credor de IPI.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, mas dele se toma conhecimento apenas em parte em razão dos fatos a seguir analisados.

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório em que se deferiu apenas parcialmente o Pedido de Ressarcimento de créditos do IPI, formulado com base no art. 11 da Lei nº 9.779/1999, e homologou-se na mesma proporção a compensação declarada, em razão da constatação de existência de créditos escrituráveis mas não passíveis de ressarcimento e de créditos do imposto considerados pela Fiscalização como indevidos.

Consta do Termo de Informação Fiscal que, em razão da reclassificação de créditos relativa, precipuamente, a produtos fabricados por encomenda que retornavam, já com o selo de controle do IPI, ao estabelecimento encomendante para venda a consumidor final, sem submissão a qualquer processo de industrialização adicional, procedeu-se à reconstituição da escrita fiscal, da qual originou-se o lançamento de ofício do imposto no processo administrativo nº 10480.721782/2009-69.

O auto de infração de que trata o processo nº 10480.721782/2009-69 decorreu da apuração pela Fiscalização das seguintes irregularidades: (i) erro na adoção de classe de valor do IPI nas vendas efetuadas pelo contribuinte, (ii) falta de estorno de créditos em decorrência da devolução de produtos industrializados por encomenda fora dos padrões de qualidade para consumo e (iii) aproveitamento de crédito indevido.

O auto de infração foi integralmente mantido pela Delegacia de Julgamento (DRJ), não tendo sido conhecido o Recurso Voluntário interposto naquele processo, em razão de sua intempestividade, decisão essa objeto de embargos opostos pelo contribuinte, embargos esses rejeitados pela turma de julgamento do CARF que os apreciou.

Dessa forma, tendo sobrevivido decisão definitiva na esfera administrativa desfavorável ao Recorrente e não tendo havido o pagamento do crédito tributário lançado de ofício, procedeu-se à inscrição do débito em Dívida Ativa da União, com garantia dada por meio de apólice de seguro para fins de fornecimento de certidão positiva com efeitos de negativa.

Dos Embargos à Execução Fiscal nº 0001206-44.2015.4.05.8311 referenciados no relatório supra, decorreu pronúncia apenas de decadência quanto à parcela do crédito tributário relativa a fatos geradores anteriores a 03/08/2004.

Nesse contexto, por se tratar de matérias já levadas à apreciação dos julgadores administrativos em outro processo e decididas definitivamente em desfavor do Recorrente, elas não serão objeto de análise neste voto, abrangendo, portanto, os créditos do IPI considerados indevidos pela Fiscalização e os débitos decorrentes de reclassificação de valores nas vendas de produtos.

Tal conclusão se reforça com a oposição, pelo Recorrente, de embargos à execução do crédito tributário inscrito em dívida ativa, pois, nos termos da súmula CARF nº 2, “[importa] renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O próprio Recorrente registrou na Manifestação de Inconformidade que os créditos do IPI considerados indevidos pela Fiscalização e os débitos por ela apurados em razão da reclassificação dos valores encontravam-se em discussão no processo do auto de infração, razão pela qual eles não podiam ser objeto de análise nestes autos, em face do princípio da decorrência, segundo o qual, ainda segundo o Recorrente, o que viesse a ser decidido no processo originário devia ser aplicado ao processo decorrente.

Logo, das matérias abordadas pelo Recorrente na Manifestação de Inconformidade, restam controvertidas nesta instância as seguintes: (i) direito ao ressarcimento de créditos destacados no retorno dos produtos industrializados por encomenda e (ii) créditos referentes às notas fiscais emitidas pela empresa Cia. Industrial de Vidros (nº 248.787, 248.789, 248.791, 248.934, 248.948 e 248.957).

No Recurso Voluntário, o Recorrente passa a questionar, também, outras matérias, a saber: (i) direito a créditos referentes a produtos devolvidos a um dos executores de industrialização por encomenda, em razão de acordo firmado no sentido de se aprimorar a qualidade dos produtos, produtos esses retornados ao industrializador com destaque do IPI, (ii) direito a crédito do imposto destacado em notas fiscais nas transferências de produtos entre estabelecimentos da pessoa jurídica, (iii) decadência em relação a determinados débitos apurados pela Fiscalização, (iv) equívoco da DRJ ao alegar erro no preenchimento do formulário de pedido de reenquadramento de produtos e (v) inovação pela DRJ dos fundamentos de decidir.

Em relação aos itens “i” e “ii” supra, constata-se inovação dos argumentos de defesa, situação essa vedada pela legislação, pois, não tendo sido questionados na primeira instância, eventuais procedimentos da Fiscalização acerca de tais matérias tornaram-se definitivos na esfera administrativa, *ex vi* do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

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

Além disso, a matéria identificada no item “i” foi objeto de julgamento no processo do auto de infração, fato esse que impede a sua reanálise nestes autos.

Dessa forma, tais matérias (itens “i” e “ii”) não serão objeto de decisão neste voto.

Quanto à alegação de decadência (item “iii”), trata-se de matéria adstrita ao processo administrativo do auto de infração, bem como aos embargos à execução fiscal, fugindo, portanto, do escopo dos presentes autos, ainda mais se se considerar que aqui se controverte sobre fatos ocorridos no primeiro trimestre de 2006 e a decadência reconhecida judicialmente se refere, conforme já dito, a fatos geradores anteriores a 03/08/2004.

No que tange aos itens “iv” e “v”, eles se referem à abordagem feita pela DRJ acerca do reenquadramento da classe de valores de bebidas, matéria essa relacionada ao auto de infração, que, repita-se, já foi enfrentada e decidida definitivamente no processo administrativo nº 10480.721782/2009-69.

Feitas essas considerações, passa-se à análise do mérito do Recurso Voluntário.

I. Ressarcimento. Créditos de IPI. Industrialização por encomenda.

Conforme consta do Termo de Informação Fiscal, as bebidas produzidas por encomenda haviam sido enviadas ao estabelecimento do Recorrente (encomendante) com destaque do IPI, gerando, por conseguinte, direito a crédito, pois, nas vendas subsequentes, os produtos foram revendidos com destaque do IPI, sendo que, por não se tratar de aquisição de matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem destinados à fabricação de produtos tributados pelo imposto, inclusive quando sujeitos à alíquota zero ou à isenção, tal crédito não era passível de ressarcimento, mas apenas de contabilização na escrita fiscal.

Não há dúvida nos autos acerca da natureza dos produtos industrializados por encomenda recebidos pelo Recorrente, qual seja, produtos acabados prontos para venda ou pra consumo, não se referindo, por conseguinte, a insumos aplicados na produção.

Logo, o pretendido ressarcimento dos créditos relativos ao recebimento dos referidos produtos industrializados por encomenda não encontra respaldo no art. 11 da Lei nº 9.779/1999, cuja redação é a seguinte:

Art. 11. O **saldo credor** do Imposto sobre Produtos Industrializados - **IPI**, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de **aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem**, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, **poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda. (g.n.)

Conforme se extrai do dispositivo supra, o ressarcimento e a compensação autorizados pela lei se restringem aos créditos decorrentes da aquisição de insumos (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem), não alcançando, portanto, as aquisições de produtos já industrializados.

O Recorrente se contrapõe a esse entendimento com base nos seguintes argumentos:

a) o direito ao ressarcimento dos créditos de IPI lançados pelo estabelecimento pernambucano encontra-se autorizado pela Solução de Consulta nº 57/2002, consulta essa formulada por outro estabelecimento do Manifestante;

b) no retorno dos produtos industrializados por encomenda, há o destaque do IPI nas notas fiscais de remessa, calculado com base na classificação definida pela Receita Federal, cujo montante é creditado pelo estabelecimento encomendante, em estrita observância ao princípio da não cumulatividade, valor esse a ser abatido do imposto devido na revenda dos produtos encomendados, podendo o saldo credor remanescente no final do período ser objeto de ressarcimento/compensação;

c) o art. 4º, § 1º, inciso II, da Lei nº 7.798/1989, na redação dada pela Medida Provisória nº 2.158/2001, estabelece que, nas operações com bebidas alcoólicas industrializadas por encomenda, o valor do IPI lançado pelo industrializador deve ser creditado pelo estabelecimento encomendante, vindo o art. 11 da Lei nº 9.779/1999 e a Instrução Normativa RFB nº 33/1999 a definirem que os créditos do imposto acumulados a cada trimestre-calendário são passíveis de utilização via ressarcimento/compensação com débitos de tributos federais da mesma pessoa jurídica, bem como com o IPI eventualmente devido por outro estabelecimento da mesma empresa.

Ressalte-se inexistir dúvida nos presentes autos quanto ao direito a crédito no recebimento dos produtos prontos recebidos do estabelecimento industrial, restringindo-se a controvérsia apenas quanto ao direito a eventual ressarcimento e/ou compensação desse crédito.

Conforme já visto acima, o art. 11 da Lei nº 9.779/1999 prevê o direito ao ressarcimento de tal crédito somente em relação a aquisições de insumos, não se mostrando verossímil, conforme quer fazer crer o Recorrente, que normas complementares da Administração tributária pudessem estender tal direito a outras aquisições diversas daquelas previstas expressamente na lei, pois, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional, a compensação se realiza nas “condições e sob as garantias” estipuladas por lei.

O art. 4º, § 1º, inciso II, da Lei nº 7.798/1989, na redação dada pela Medida Provisória nº 2.158/2001, referenciado pelo Recorrente assim estipula:

Art.4º Os produtos sujeitos aos regimes de que trata esta Lei pagarão o imposto uma única vez, ressalvado o disposto no § 1º: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Vide Lei nº 13.241, de 2015)

a) os nacionais, na saída do estabelecimento industrial ou do estabelecimento equiparado a industrial;

b) os estrangeiros, por ocasião do desembaraço aduaneiro.

§1º Quando a industrialização se der por encomenda, o imposto será devido na saída do produto: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

I - do estabelecimento que o industrializar; e (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

II - do estabelecimento encomendante, se industrial ou **equiparado a industrial**, que poderá creditar-se do imposto cobrado conforme o inciso I. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) – g.n.

Referido dispositivo define apenas a incidência do IPI em dois momentos, a saber, na saída do produto do estabelecimento industrial (industrialização por encomenda) e na saída do estabelecimento encomendante, em consonância com o que já vem sendo dito neste voto, nada dizendo acerca de eventual direito a ressarcimento ou compensação.

A Instrução Normativa SRF nº 33/1999, por seu turno, também referenciada pelo Recorrente, assim estipulava:

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:

I - quando do recebimento da respectiva nota fiscal, na hipótese de entrada simbólica dos referidos insumos;

II - no período de apuração da efetiva entrada dos referidos insumos no estabelecimento industrial, nos demais casos.

§ 1º O aproveitamento dos créditos a que faz menção o caput dar-se-á, inicialmente, por compensação do imposto devido pelas saídas dos produtos do estabelecimento industrial no período de apuração em que forem escriturados.

§ 2º No caso de remanescer saldo credor, após efetuada a compensação referida no parágrafo anterior, será adotado o seguinte procedimento:

I - o saldo credor remanescente de cada período de apuração será transferido para o período de apuração subsequente;

II - ao final de cada trimestre-calendário, permanecendo saldo credor, esse **poderá ser utilizado para ressarcimento ou compensação, na forma da Instrução Normativa SRF Nº 21, de 10 de março de 1997.**

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

Na instrução normativa, da mesma forma, o direito a ressarcimento/compensação se restringe aos créditos decorrentes da aquisição de matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), não alcançando o recebimento de produtos industrializados por encomenda.

O mesmo entendimento se extrai da Solução de Consulta nº 57/2002, cujos trechos reproduzidos pelo Recorrente assim dispõem:

Processo 13804.00108312001-30

Solução de Consulta SRRF/8ª RF / DIDT nº 57 de 12 de abril de 2002

CNPJ/CPF 62.166.848/0001-42

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI

(...)

RELATÓRIO

Na inicial, protocolizada em 04/05/2001 e emendada, a pedido, pela petição de fls. 22/23, protocolizada em 13/06/2001, a interessada relata o seguinte:

a - tem por ramo de atividade a importação, exportação, indústria e comércio de **bebidas**

b - através de seu estabelecimento inscrito no CNPJ sob o número 62.166.848/006-57, **manda industrializar alguns desses produtos por encomenda, em estabelecimento de terceiros, mediante a remessa de insumos por ele adquiridos;**

c - os produtos industrializados por encomenda sujeitam-se à incidência do IPI segundo o regime instituído pela Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989 (...);

d - esse dispositivo, porém, teve sua redação alterada pelo art. 34 da Medida Provisória nº 1.991-15, de 10 de março de 2000, atualmente, art. 33 da medida provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que lhe acrescentou o § 1º, estabelecendo que, **nas operações em que ocorra industrialização de produtos por encomenda, esses bens ficam sujeitos à incidência do IPI na saída do estabelecimento do industrializador e na saída do estabelecimento do encomendante, quando industrial ou equiparado a industrial, sendo permitido a este último creditar-se do IPI lançado pelo industrializador;**

(...)

FUNDAMENTOS LEGAIS

15 Note-se também que, ocorrendo obrigatoriamente a tributação pelo IPI quando da saída do estabelecimento autor da industrialização, nada obsta a que as remessas de insumos **ao** estabelecimento do industrializador, para aplicação nos produtos objeto da encomenda, sejam feitas com lançamento do imposto.

16 **O estabelecimento encomendante, por sua vez, poderá creditar-se do IPI incidente sobre insumos adquiridos para emprego nos produtos industrializados por encomenda, os quais remeter para industrializar, bem assim o imposto cobrado pelo industrializador ao lhe retornar os bens resultantes da industrialização, objeto da encomenda. Esses créditos serão utilizados consoante as normas constantes da IN SRF nº 33, de 4 de março de 1999, em especial em seu art. 2º.**

Nota-se que a solução de consulta reforça o entendimento até aqui adotado, valendo-se o Recorrente do item 16 supra para arguir a previsão de direito a ressarcimento e compensação dos créditos decorrentes do recebimento dos produtos industrializados.

Contudo, referido item estipula que os créditos apurados serão utilizados em consonância com o art. 2º da IN SRF nº 33/1999, que, conforme já visto acima, restringe o direito a ressarcimento e compensação aos créditos decorrentes de aquisições de insumos, em estrita conformidade com o art. 11 da Lei nº 9.779/1999.

Por fim, quanto à decisão da DRJ Ribeirão Preto/SP referenciada pelo Recorrente reconhecendo o direito ao ressarcimento dos créditos sob comento, trata-se de decisão isolada de

uma turma de julgamento que não detém caráter vinculante, nos termos previstos no inciso II do art. 100 do CTN.¹

Dessa forma, nega-se provimento a essa parte do Recurso Voluntário.

II. Créditos. Notas fiscais emitidas pela empresa Cia. Industrial de Vidros.

O Recorrente se contrapõe ao indeferimento do ressarcimento de créditos relativos às notas fiscais emitidas pela empresa Cia. Industrial de Vidros (nº 248.787, 248.789, 248.791, 248.934, 248.948 e 248.957), pois, segundo ele, houve o registro equivocado do CFOP 1.102, dando a entender que se tratava de produtos destinados à revenda, enquanto que, na verdade, referiam-se os créditos decorrentes de aquisições de embalagens utilizadas como insumos, quais sejam, vasilhames de vidro utilizados na industrialização por encomenda de bebidas.

Contudo, conforme apontado pela DRJ, tendo o Recorrente registrado os referidos produtos no CFOP 1.102 (produtos destinados à revenda), ele não se desincumbiu de comprovar que tais bens haviam sido, na verdade, enviados ao industrial para a fabricação por encomenda. Merece registro o seguinte trecho do voto condutor do acórdão recorrido:

Apresenta ainda o contribuinte argumentos concernentes a lapso que teria incorrido ao escriturar, sob o **CFOP 1.102, que se presta a identificar o ingresso de mercadorias destinadas à revenda**, notas fiscais que também seriam relativas a embalagens (vasilhames de vidro), o que teria levado a fiscalização, segundo entende o contribuinte de forma indevida e censurável, a considerar os respectivos créditos como não ressarcíveis.

Sobre tal questão, saliente-se que não se vislumbra qualquer atitude digna de censura por parte da fiscalização que, a meu ver, tratou a situação da única maneira plausível. Ora, **se os produtos foram classificados pelo próprio contribuinte com código (CFOP) indicativo de operação que configura serem os mesmos destinados à revenda e, conseqüentemente, não propiciadores de créditos para ressarcimento, nada mais razoável do que serem considerados desse mesmo modo pela fiscalização.**

A respeito do tema, vale acrescentar ainda que **o contribuinte não trouxe aos autos qualquer elemento de prova que respaldasse a sua alegação quanto ao suposto equívoco cometido e demonstrasse cabalmente que os ditos vasilhames, na realidade, configuravam-se como embalagens.** Com efeito, **tratando-se o caso de direito creditório reclamado por meio de solicitação administrativa, recai sobre o interessado o ônus de provar a pretensão deduzida.**

Deriva tal assertiva de postulado extraído do Código de Processo Civil, instituído pela Lei nº 5.869, de 1973, e adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária:

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

(...)

Art. 396. Compete à parte instruir a petição inicial (art. 283), ou a resposta (art. 297), com os documentos destinados a provar-lhe as alegações.”

Dessa forma, não há nesse ponto como reconhecer a pretensão do contribuinte. (g.n.)

¹ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Mesmo tendo a DRJ alertado o Recorrente da necessidade de se comprovarem as suas alegações, ele nada trouxe na segunda instância que pudesse sustentar sua defesa.

As alegações sem amparo em documentos comprobatórios hábeis se mostram incompatíveis com as regras que orientam o Processo Administrativo Fiscal (PAF), regido, precipuamente, pelo Decreto nº 70.235/1972.

Até mesmo observando-se os dispositivos da Lei nº 9.784/2004², aplicáveis subsidiariamente ao PAF, atinentes ao direito de prova do administrado, nem mesmo assim se vislumbra possibilidade de se obter o reconhecimento de um crédito de natureza tributária sem a sua efetiva demonstração e comprovação.

No Processo Administrativo Fiscal (PAF), o ônus da prova encontra-se delimitado de forma expressa, dispondo os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972 nos seguintes termos:

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 possui; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) – Grifei

(...)

§ 4º A **prova documental** será apresentada na **impugnação**, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (g.n.)

De acordo com os dispositivos supra, o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão de origem em razão da falta de apresentação de documentos hábeis à demonstração e à comprovação dos fatos alegados.

² Art. 2º (...)

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas

(...)

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Ainda que se considerasse o princípio da busca da verdade material, em que a apuração da verdade dos fatos pelo julgador administrativo pode, eventualmente, ir além das provas trazidas aos autos pelo interessado, no presente caso, o Recorrente não se desincumbiu do seu dever de comprovar de forma efetiva sua defesa, situação em que se têm por prejudicadas as suas alegações.

Nesse sentido, nega-se provimento a essa parte do recurso.

III. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por inovação dos argumentos de defesa e por se referir a matérias já decididas em outro processo administrativo, e, na parte conhecida, em lhe negar provimento.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis