ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10140.000093/2003-82

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 10140.000093/2003-82 |
| **Recurso nº** | Especial do Procurador |
| **Acórdão nº** | **9303-006.965 – 3ª Turma** |
| **Sessão de** | 13 de junho de 2018 |
| **Matéria** | IPI |
| **Recorrente** | FAZENDA NACIONAL |
| **Interessado** | SOTEF SOCIEDADE TÉCNICA DE ENGENHARIA E FUNDAÇÕES LTDA. |

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

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE IPI DO ART. 11 DA LEI Nº 9.779/99. AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE MERCADORIAS ISENTAS OU SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE.

A legislação trouxe critérios objetivos para a recuperação dos créditos de IPI de insumos utilizados na fabricação de produtos isentos e não tributados, não havendo o seu condicionamento à não escrituração como custo do produto final. As premissas estabelecidas pela norma foram observadas pelo Contribuinte no caso em exame: tratar-se de aquisição de insumos posteriormente a 01/01/1999; e serem utilizados na produção e/ou fabricação de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero.

A violação à legislação, se existente no presente caso, dá-se em relação ao IRPJ e à CSLL, cujo regulamento traz proibição expressa de inclusão na rubrica do custo de aquisição dos valores relativos aos tributos recuperáveis na escrita fiscal, conforme artigo 289, §3º do Decreto nº 3.000/99 supra transcrito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

*(assinado digitalmente)*

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL (fls. 378 a 392) com fulcro no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, buscando a reforma do Acórdão nº **3803-00.100** (fls. 364 a 370) proferido pela 3ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, em 10 de agosto de 2009, no sentido dar provimento ao recurso voluntário. O acórdão foi assim ementado:

> *Assunto: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*
>
> *Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002*
>
> *IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. DIREITO DE CRÉDITO NÃO ESTÁ VINCULADO À CONTABILIZAÇÃO COMO CUSTO PARA EFEITO DE DEDUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE 0 LUCRO.*
>
> *Se o contribuinte deixou de estornar o valor do crédito do IPI em relação ao custo, para efeito de dedução do IRPJ e CSLL, isto não é condição legal de validade do lançamento do crédito básico nos livros de IPI e para o aproveitamento destes créditos. O que confere ao imposto a característica de "recuperável" é a natureza objetiva do próprio imposto, e não a vontade do contribuinte. Assim, a qualificação do IPI como recuperável depende da existência de previsão legal permitindo a apropriação ou manutenção de créditos básico em relação as situações concretas envolvidas.*

*Recurso Voluntário Provido.*

Não resignada com o acórdão de recurso voluntário, insurge-se a Fazenda Nacional por meio do apelo especial suscitando divergência jurisprudencial quanto à possibilidade de aproveitamento dos créditos básicos de IPI, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/99, tendo a decisão recorrida fundamentado o provimento do recurso voluntário, em síntese, no fato de ser defeso ao Fisco recusar ao Contribuinte o direito de aproveitamento do crédito básico do IPI sob o argumento de que tal direito estaria condicionado à retirada do valor da rubrica do custo, para efeito de dedução do IRPJ e CSLL. Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigma o acórdão nº 204-01.576.

Nas razões recursais, a Fazenda Nacional sustenta, em síntese, que:

(a) para obtenção do direito ao crédito de IPI, o pedido de ressarcimento de saldo credor do referido tributo deve estar amparado em documentação contábil fiscal correta e hábil que permita conferir a certeza e liquidez dos créditos;

(b) a escrituração dos créditos de IPI relativos à aquisição de insumos, utilizados na fabricação de produto isento, como imposto não recuperável e integrante do custo da mercadoria, atuando na redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, impede que estes valores sejam considerados no sistema de débito e crédito do IPI para fins de ressarcimento do seu saldo credor;

(c) nos termos do art. 2º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 33/99, que regulamentou o art. 11 da Lei nº 9.779/99, para aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes da compra de insumos há obrigatoriedade de registro dos referidos valores como imposto recuperável;

(d) por fim, requer seja provido o recurso especial com a reforma integral do acórdão recorrido.

Foi dado seguimento ao recurso especial, nos termos do despacho nº 3300-000.024, de 10/02/2015 (fls. 430 a 432), proferido pelo Ilustre Presidente da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, por ter entendido como comprovada a divergência jurisprudencial.

A Contribuinte tomou ciência do recurso especial da Procuradoria e apresentou contrarrazões (fls. 439 a 445).

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio eletrônico, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

# Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

***Admissibilidade***

O recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

***Mérito***

No mérito, cinge-se a controvérsia à possibilidade de ressarcimento de crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) decorrentes da aquisição de insumos - matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME) - utilizados na fabricação de produtos isentos, tendo tais créditos sido contabilizados como "imposto não recuperável" e, por conseguinte, integrando o custo da mercadoria, dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O art. 11 da Lei nº 9.779/99 prevê a possibilidade de ressarcimento do saldo credor do IPI, originado da aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, *in verbis*:

> *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.*

Assim, a partir de janeiro de 1999 os Contribuintes passaram a ter direito ao creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos desonerados (isentos ou alíquota zero) na saída do estabelecimento industrial. Verifica-se que a possibilidade surgiu, portanto, apenas a partir da vigência da Lei nº 9.779/99 - janeiro de 1999.

No período anterior à publicação do diploma legal em referência, os Contribuintes não eram beneficiados com referido favor fiscal, considerando-se o saldo credor de IPI de insumos utilizados na industrialização de produtos desonerados como *"imposto não recuperável"*. Por essa razão, referido valor compunha o "custo de aquisição", pois se tratava de um imposto definitivo, sem possibilidade de recuperação.

Após a Lei nº 9.779/99, os créditos de IPI oriundos da aquisição de insumos para utilização na fabricação de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero, passara a ser escriturados regularmente, existindo a possibilidade jurídica de sua recuperação. Transformou-se, assim, em tributo recuperável, deixando de repercutir no custo do produto final.

Nessa perspectiva, os impostos passíveis de recuperação, como o crédito de IPI oriundo da compra de insumos empregados nos produtos que são tributados na sua saída do estabelecimento industrial, são escriturados no livro de apuração do IPI, descontando-se dos débitos gerados na saída dos bens tributados. Conforme legislação do IRPJ, é vedada a inclusão dos "tributos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal" no custo dos produtos vendidos, de acordo com art. 289, §3º, do Decreto nº 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (correspondente ao art. 231, §3º, do Decreto nº 1.041/1994, vigente quando da entrada em vigor da Lei nº 9.779/99):

> *Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).*
>
> *§1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).*
>
> *§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.*
>
> ***§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.***
>
> *(grifou-se)*

Para regulamentar o benefício fiscal inserido no art. 11 da Lei nº 9.779/99, a Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 33, de 04/03/1999, que dispõe sobre a apuração e aproveitamento do crédito do IPI e dá outras providências. Dentre os seus artigos, há título específico tratando *"Do direito ao aproveitamento do saldo credor do IPI - art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999"* nos seus artigos 4º e 5º:

> *DO DIREITO AO APROVEITAMENTO DO SALDO CREDOR DO IPI - ART. 11 DA LEI NO 9.779, DE 1999*
>
> ***Art. 4o O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei No 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de***

> ***MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1o de janeiro de 1999.***
>
> *Art. 5o Os créditos acumulados na escrita fiscal, existentes em 31 de dezembro de 1998, decorrentes de excesso de crédito em relação ao débito e da saída de produtos isentos com direito apenas à manutenção dos créditos, somente poderão ser aproveitados para dedução do IPI devido, vedado seu ressarcimento ou compensação.*
>
> *§ 1o Os créditos a que se refere este artigo deverão ficar anotados à margem da escrita fiscal do IPI.*
>
> *§ 2o O aproveitamento dos créditos do IPI de que trata este artigo somente poderá ser efetuado com débitos decorrente da saída dos produtos acabados, existentes em 31 de dezembro de 1998, e dos fabricados a partir de 1o de janeiro de 1999, com a utilização dos insumos originadores desses créditos, considerando-se que os produtos que primeiro saírem foram industrializados com a utilização dos insumos que primeiro entraram no estabelecimento.*
>
> *§ 3o O aproveitamento dos créditos, nas condições estabelecidas no artigo anterior, somente será admitido após esgotados os créditos referidos neste artigo.*
>
> *(grifou-se)*

O art. 1º da IN RFB nº 33/99 explicita tratar o ato normativo das hipóteses de apuração e utilização de créditos do IPI e ressalta, inclusive em relação ao saldo credor a que se refere o art. 11 da Lei nº 9.779/99.

Nessa linha relacional, o art. 2º da Instrução Normativa, refere-se aos créditos de IPI relativos aos insumos empregados nos produtos industrializados, sujeitos à tributação quando da sua saída do estabelecimento industrial, não se aplicando as suas disposições ao aproveitamento do saldo credor do IPI do art. 11 da Lei nº 9.779/99, que possui dispositivos específicos para sua regulamentação - arts. 4º e 5º da IN RFB nº 33/99 transcritos acima.

Portanto, depreende-se que a legislação trouxe um critério objetivo para a recuperação dos créditos de IPI de insumos utilizados na fabricação de produtos isentos e não tributados, não havendo o seu condicionamento à não escrituração como custo do produto final. **As premissas estabelecidas pela norma foram observadas pelo Contribuinte no caso em exame: tratar-se de aquisição de insumos posteriormente a 01/01/1999; e serem utilizados na produção e/ou fabricação de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero.**

Conforme destacado pela decisão recorrida, *"em se verificando um descompasso pelo fato de o contribuinte ter lançado o crédito básico de IPI e ao mesmo tempo tê-lo considerado como custo para a dedução do IRPJ e da CSLL, a solução dependerá de saber objetivamente se tal crédito é recuperável".* Inequívoca a condição de "crédito recuperável" dos valores discutidos no presente processo administrativo.

Prossegue, ainda, o acórdão recorrido no sentido de que *"sendo objetivamente recuperável o crédito, terá o Fisco de fazer o ajuste por meio da exigência do IRPJ e da CSLL que foram recolhidos a menor em virtude da consideração indevida do valor do crédito de ipi como custo"*.

A violação à legislação, se existente no presente caso, dá-se em relação ao IRPJ e à CSLL, cujo regulamento traz proibição expressa de inclusão na rubrica do custo de aquisição dos valores relativos aos tributos recuperáveis na escrita fiscal, conforme artigo 289, §3º do Decreto nº 3.000/99 supra transcrito.

A vedação ao aproveitamento aos créditos de IPI oriundos da aquisição de insumos empregados na produção de mercadorias isentas ou sujeitas à alíquota zero, para o período posterior a janeiro de 1999, por não terem sido estornados do "custo" dedutível do IRPJ, não encontra amparo na legislação, mas sim contraria benefício fiscal previsto expressamente no art. 11 da Lei nº 9.779/99 e cujos requisitos foram atendidos pela Contribuinte.

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

*(assinado digitalmente)*

Vanessa Marini Cecconello