



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

Processo nº 10140.000888/2003-91
Recurso nº 150.154 Voluntário
Acórdão nº 3803-00.099 – 3ª Turma Especial
Sessão de 10 de agosto de 2009
Matéria CRÉDITO BÁSICO DE IPI
Recorrente SOTEF SOCIEDADE TÉCNICA DE ENGENHARIA E FUNDAÇÕES LTDA.
Recorrida DRJ JUIZ DE FORA/MG

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

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 O 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 às situações concretas envolvidas.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª. **TURMA ESPECIAL da TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.

ALEXANDRE KERN - Presidente

IVAN ALLEGRETTI - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Bechior Melo de Souza, Hélcio Lafetá Reis, Daniel Mauricio Fedato e Carlos Henrique Martins de Lima.

Relatório

Trata-se de declaração de compensação pela qual o contribuinte pretende utilizar créditos básicos de Imposto sobre Produtos Industrializados gerados no 2º trimestre de 2003, com fundamento no artigo 11 da Lei nº 9.779/99.

O Despacho Decisório de fls. 139/141 apoiou-se no Relatório de Auditoria de fls. 131/135, que entendeu o seguinte:

Analisando-se a escrituração contábil, constatamos que o contribuinte contabilizou os valores destacados do IPI, constantes das notas fiscais de aquisição, incluídos nas compras de mercadorias a vista ou a prazo. Assim procedendo, considerou-se o IPI como imposto não recuperável, embutindo o mesmo no custo dos produtos fabricados.

Para comprovar tal procedimento, anexamos cópias do Livro Razão, às fls. 102 a 110 onde constam escrituradas as referidas aquisições de mercadorias.

Deve ser considerado, também, que através da análise documental e da escrituração contábil das notas fiscais, constatamos que algumas aquisições de produtos aparentemente não são destinadas à fabricação de produtos, mas destinadas a compor custo de serviços de montagem de galpões e outras obras realizadas pelo contribuinte. Constam, também, aquisições de materiais que seriam destinados à imobilização como guindaste veicular (fl. 23), materiais de reparo máquinas (fl. 31) formas, dentre outros.

O artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda — RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, ao tratar do custo de aquisição, reza em seu § 3º, que não se incluem no custo de aquisição os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal. Assim, o estabelecimento em questão considerou IPI como um imposto não recuperável.

Temos ainda a informar que o registro do crédito no Livro Registro de Apuração do IPI, modelo 8, é opção do contribuinte e, nesse caso, sua contabilização deve compor a conta “Impostos a Recuperar”. Como o contribuinte optou por não utilizar a referida sistemática, quando faz a declaração do IRPJ com base no lucro real, considera o IPI destacado nas notas fiscais de aquisição de insumos para compor o custo do produto fabricado reduzindo, assim, o valor tributável.

Cabe observar que o estabelecimento ao solicitar o crédito do IPI, na sua escrita contábil efetua um lançamento a débito da conta do imposto ou contribuição que está sendo compensado e um crédito em uma conta de receita não operacional, denominada “recuperação de crédito de IPI”. Neste caso, a



empresa oferece essa receita à tributação do IRPJ e CSLL, quando da apuração anual do imposto.

Ainda assim a empresa não tem direito ao crédito, pois, o mesmo está incorporado ao custo do produto fabricado.

Em outras palavras, o custo do imposto não foi excluído do valor do estoque de insumos consumidos na fabricação de produtos tributados, sendo o encargo tributário parte integrante do preço de venda do produto final.

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 149/154), cujos fundamentos são adequadamente resumidos pelo acórdão da DRJ (fl. 168) nos seguintes termos:

1º) ao declarar o imposto de renda realmente incluiu no custo dos produtos fabricados (tributados à alíquota zero) o valor do IPI, mas tal erro não poderia impedir que os valores de IPI sejam compensados, pois isso implicaria bis in idem, caracterizado pela cobrança do IRPJ que indevidamente deixou de recolher e pelo impedimento da utilização do crédito de IPI para compensação,

2º) o direito à compensação dos valores pagos do IPI (não-cumulatividade) não pode se sujeitar a nada além do que está estipulado na Constituição Federal (art. 153, § 3º, inciso II) e no CTN (art. 49), não podendo ser obstaculizado porque a impugnante deixou de cumprir algumas regras acessórias do Imposto de Renda,

3º) os produtos adquiridos destinam-se à fabricação de produtos sobre os quais o IPI incide à alíquota zero, não podendo, jamais, os créditos serem glosados porque aparentemente os produtos adquiridos não se destinam à fabricação;

4º) ao final, que a decisão não encontra lastro no ordenamento jurídico atual, requerendo, assim, que a compensação seja acolhida.

A DRJ-Ribeirão Preto/SP manteve a decisão que negou a homologação da compensação, por meio do Acórdão nº 09-17.391, de 4 de outubro de 2007, cuja ementa é a seguinte:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

IPI CONTABILIZADO COMO CUSTO. RESSARCIMENTO IMPOSSIBILIDADE.

A inclusão do imposto pago na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem no custo de aquisição dos produtos com eles industrializados, implica considerá-lo como não recuperável, e impede que esses valores sejam utilizados no sistema de débito e crédito do IPI com vista à realização da não-cumulatividade.



Solicitação Indeferida

O contribuinte interpôs então recurso voluntário (fls. 177/185), reiterando os mesmos argumentos contidos em sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro IVAN ALLEGRETTI, Relator

O recurso é tempestivo, motivo pelo qual dele conheço.

Desde a relatório da fiscalização é mencionada a existência de precedentes desfavoráveis ao contribuinte, no sentido da impossibilidade de buscar o ressarcimento do crédito básico de IPI caso tenha sido considerado como despesa não recuperável para o efeito de dedução do Imposto de Renda.

Dentre estes precedentes, destacam-se os seguintes, proferidos em casos referentes ao mesmo contribuinte:

IPI. CRÉDITO DE AQUISIÇÃO DE INSUMOS ESCRITURADO COMO IMPOSTO NÃO RECUPERÁVEL. INEXISTÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL CORRETA. A escrituração de créditos do IPI relativo à aquisição de insumos, usado na fabricação de produto isento, como imposto não recuperável e portanto integrando o custo do produto fabricado, reduzindo base de cálculo do IRPJ e da CSLL, impede que estes valores sejam considerados no sistema de débito e crédito do IPI para que se faça ressarcimento de saldo credor deste imposto. O pedido de ressarcimento de saldo credor do IPI deve estar amparado em documentação contábil fiscal correta e hábil para que se possa conferir a liquidez e certeza dos créditos (...). Recurso negado.

(ACÓRDÃO 204-01576, Rel. Conselheira Nayra Bastos Manatta, j. 27/07/2006, D O U de 27/02/2007)

IPI. INCLUSÃO DO CRÉDITO BÁSICO NO CUSTO DE AQUISIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO A inclusão do imposto pago na aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários no custo de aquisição dos produtos com eles industrializados importa em transferência do encargo financeiro ao terceiro adquirente dos produtos, acarretando em procedimento diverso do estabelecido pelo princípio da não-cumulatividade e, por conseguinte, na impossibilidade de sua inclusão na apuração do ressarcimento previsto no art. 11 da Lei nº 9.779/99. Recurso negado.

(Acórdão 202-17 221, Rel. Conselheira Maria Cristina Roza da Costa, j. 28/07/2006, DOU 16/02/2007)

Ouso no entanto divergir de tal linha de entendimento, por entender que o tem razão o contribuinte.

O impacto da edição da Lei nº 9.779/99 é bem explicado pela Conselheira Maria Cristina Roza da Costa, nos seguintes termos:

A regra legal vigente anteriormente à edição da Lei nº 9.779/99 determinava a não escrituração e o aproveitamento do IPI incidente sobre matéria-prima utilizada na industrialização de produto final que saísse sem incidência do imposto. Por esse motivo, o IPI, nesses casos, era considerado imposto não recuperável, compondo o custo de aquisição, por se tratar de tributação definitiva

Diferentemente, nos casos em que o produto final era tributado, o crédito de IPI incidente sobre as matérias-primas é, pela legislação, tributo recuperável, devendo ser escriturado no livro de apuração do IPI para confronto com os débitos gerados com a saída dos produtos tributados, sendo vedado, como já explicitado, sua inclusão no custo dos produtos vendidos.

Com o permissivo legal introduzido pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99, a sistemática de escrituração do IPI foi modificada para contemplar a escrituração do IPI pago na aquisição de insumos destinados à industrialização, mesmo que na saída o produto resultante não sofresse tributação, nos casos especificados na referida lei

Da proibição de escriturar ou obrigação de estornar os créditos oriundos de matérias-primas utilizadas no processo produtivo de produtos isentos, imunes ou de alíquota zero (obrigando à sua inclusão no custo de aquisição do produto fabricado) passou-se à sua escrituração regular, como todas as demais aquisições efetuadas para utilização no processo produtivo, advindo a possibilidade jurídica de recuperação do tributo pago na etapa antecedente à saída do produto industrializado que não sofresse a incidência do IPI, nos termos da referida norma.

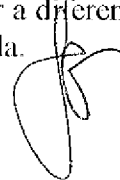
Com essa nova sistemática, o IPI pago na aquisição dos insumos deixou de compor o custo do produto final transmudando-se em tributo recuperável, passando a ser inserido na conta gráfica destinada à apuração do IPI a recolher, deixando de repercutir economicamente na apuração do custo efetivo do produto final e passando a repercutir na apuração do saldo do IPI.

(Acórdão 202-17 915, RV 136.462, j. 25/04/2007)

É neste ponto que se firma minha convicção: a definição sobre se o crédito de IPI é ou não recuperável não depende de ato de vontade do contribuinte, mas do aspecto objetivo que envolve o próprio crédito.

É por força do artigo 11 da Lei nº 9.779/99 que o contribuinte possui o direito de crédito pela entrada de insumos utilizados na industrialização de produtos não onerados pelo IPI.

Se o contribuinte equivocadamente considerou o valor deste crédito básico de IPI como custo dedutível do Imposto de Renda, cumpre ao Fisco exigir a diferença do Imposto de Renda que deixou de ser recolhido em virtude desta dedução indevida.



Com efeito, o artigo 289, § 3º do Regulamento do Imposto de renda dispõe de forma categórica que *“não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escritura fiscal”*.

Note-se que este comando utiliza um critério objetivo — impostos recuperáveis — e não um critério subjetivo — o fato do contribuinte tê-lo considerado recuperável ou não. Ou seja, o que lhe confere o atributo de “recuperável” é a natureza do próprio crédito do imposto.

Se de início o contribuinte equivocadamente (1.a) deixou de computar nos livros de IPI os créditos básicos pela entrada dos insumos e (1.b) considerou o valor deste imposto como custo para efeito de dedução do IRPJ e da CSLL, não há dúvida de que o procedimento adequado seria (2.a) computar os créditos básicos nos livros de IPI e (2.b) retirar do custo este mesmo valor, para efeito de IRPJ e CSLL.

Mas se o contribuinte deixou de estornar o valor do crédito do IPI em relação ao custo, para efeito de IRPJ e CSLL, isto não é uma condição de validade para o lançamento do crédito básico nos livros de IPI, e para o aproveitamento destes créditos.

Ou seja, é inegável a correlação lógica entre o IPI ser recuperável e ser dedutível do IRPJ e CSLL, mas não há nenhuma disposição normativa ou legal que condicione o lançamento e aproveitamento do crédito básico do IPI a que o contribuinte não o compute como custo para efeito do IRPJ e CSLL.

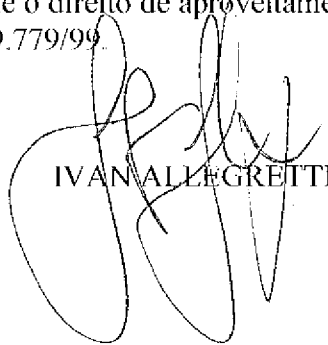
Mesmo porque, repise-se, definir se o IPI é recuperável depende apenas de previsão legal permitindo a apropriação ou manutenção de créditos básico em relação àquelas operações de entrada.

Ora, em se verificando 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.

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.

Por falta de amparo legal, não pode o Fisco recusar ao contribuinte o direito de aproveitamento do crédito básico do IPI sob o argumento de que tal direito estaria condicionado a que tal valor fosse retirado do custo, para efeito do IRPJ e CSLL.

Assim, voto pelo provimento do recurso do contribuinte para o efeito de reconhecer-lhe o direito de aproveitamento do crédito básico de IPI, com fundamento no artigo 11 da Lei nº 9.779/99.


IVAN ALLEGRETTI