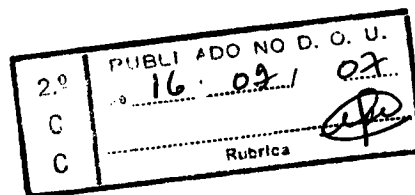




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10140.003196/2001-32
Recurso nº : 131.014
Acórdão nº : 202-17.221

Recorrente : SOTEF SOCIEDADE TÉCNICA DE ENGENHARIA E FUNDAÇÕES LTDA.
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

IPI. INCLUSÃO DO CRÉDITO BÁSICO NO CUSTO DE AQUISIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8/9/2006

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOTEF SOCIEDADE TÉCNICA DE ENGENHARIA E FUNDAÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 28 de julho de 2006.

Antonio Carlos Atulim
Presidente

Maria Cristina Roza da Costa
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Nadja Rodrigues Romero, Ivan Allegretti (Suplente), Antonio Zomer, Simone Dias Musa (Suplente) e Maria Teresa Martínez López.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8/9/2006

2º CC-MF
Fl.

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 10140.003196/2001-32
Recurso nº : 131.014
Acórdão nº : 202-17.221

Recorrente : SOTEF SOCIEDADE TÉCNICA DE ENGENHARIA E FUNDAÇÕES
LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - MG.

Por economia processual reproduzo abaixo o relatório da decisão recorrida:

“Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de IPI (fls. 01) cumulado com a compensação dos débitos de PIS e COFINS, consignada nos Pedidos de Compensação de fls. 03, 04, 342, 343, 346, 347, 353, 354 e 356.

O montante de R\$ 43.043,65, correspondente ao saldo credor original de R\$ 40.127,80 acrescido de Selic, de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) decorrentes da aquisição nos trimestres 1º ao 3º de 2001, de insumos onerados com o referido imposto e empregados na industrialização de produtos alíquota zero, solicitado em ressarcimento em 19/07/2001 ao amparo do artigo 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, foi indeferido pela Saort da DRF/Campo Grande-MS, com o suporte do Termo de Diligência Fiscal de fls. 378/380, de onde se extrai o seguinte:

1º) ‘O contribuinte não havia escriturado o livro registro de apuração do IPI, bem como os livros registros de entrada e saída de acordo com os modelos determinados pela legislação do IPI, conforme artigos 345 a 376 do RIPI/98. Após intimado, apresentou o registro de apuração em folhas avulsas, não encadernados e sem autenticação do órgão competente, onde os valores informados no livro registro de apuração do IPI não conferem com os valores apresentados nos livros registro de entradas e registro de saídas (fls. 439 a 450). Os livros registro de entradas e registro de saídas só foram autenticados pelo fisco estadual em agosto/2002, após terem sido intimados do início dos procedimentos de diligência’;

2º) ‘Na conferência das notas fiscais verificou-se que existem valores lançados em duplicidade na relação de notas fiscais de aquisição elaborada pelo contribuinte (NF nº 166953, fl. 20 e NF nº 180498, fl. 150)’;

3º) ‘Na análise da escrituração fiscal, verificamos que o contribuinte não escriturou o livro registro de entradas, conforme determina a legislação vigente. O livro escriturado atende apenas a legislação estadual com relação ao ICMS’;

4º) ‘Com relação a escrituração contábil, o contribuinte contabilizou os valores destacados do IPI, constantes das notas fiscais de aquisição, incluídos nas compras de mercadorias a vista ou a prazo, desta forma, considerou o IPI como imposto não recuperável, embutindo o mesmo no custo dos produtos fabricados. Para comprovar tal procedimento, listamos em anexo todas as notas fiscais de aquisição, objeto do pedido de ressarcimento, informando o número do livro e da página de cada lançamento contábil, conforme demonstrativos anexos a este Termo de Diligência (fls. 375 a 377) bem como cópias de alguns lançamentos no Livro Razão (fls. 362 a 365) onde comprova o procedimento adotado’;

e

J



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8/19/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10140.003196/2001-32
Recurso nº : 131.014
Acórdão nº : 202-17.221

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

5º) 'O artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3.000/99, ao tratar do custo de aquisição, cita 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 o IPI como um imposto não recuperável';

6º) '... a empresa não tem direito ao crédito, pois, o mesmo está incorporado ao custo do produto fabricado'.

Já do Despacho Decisório (fls. 393/396) concluiu:

'Adotando os fundamentos do Parecer acima, de acordo com o disposto na Instrução Normativa SRF nº 210/2002, e tendo em vista o que consta do Termo de Diligência Fiscal de folhas 378 a 380, **que passa a ser parte integrante deste ato**, nos termos da Lei nº 9.784/99, art. 50, § 1º, decido: (negrito e grifo acrescidos)

a) **NÃO RECONHECER O DIREITO CREDITÓRIO** pleiteado;

b) **NÃO HOMOLOGAR AS COMPENSAÇÕES** efetuadas.'

Inconformada com a decisão administrativa de cujo teor teve ciência em 13/04/2004, por via postal, conforme carimbo apostado ao aviso de recebimento juntado a fls. 400, a requerente, por meio de preposto legal (procuração anexa a fls. 412) apresentou em 26/04/2004 a manifestação de inconformidade de fls. 401/411, na qual, em síntese:

1º) *ressalta* 'que o procedimento para o pleito de ressarcimento do IPI ocorreu dentro dos exatos ditames da legislação que rege a matéria, o RIPI' e acrescenta que 'no âmbito administrativo, onde as atividades em comento são jurisdicionadas, deve ser consensual o entendimento de que o direito ao crédito pleiteado, bem como seu aproveitamento, está contido no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados e não no Regulamento do Imposto sobre a Renda';

2º) *cita e reproduz o artigo 193 do RIPI/2002, que trata das hipóteses de anulação do crédito do imposto mediante estorno na escrita fiscal e assinala:* 'em nenhum dos itens grafados está condicionado o estorno do crédito se o **estabelecimento industrial apropriar, ao custo de produção, o IPI destacado nas notas fiscais de aquisição, visando o ressarcimento e concomitante compensação do mesmo com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, conforme previsto no art. 11 da lei nº 9779/99**'; (negrito original)

3º) *sustenta que* 'se não há dispositivo específico que trata da questão, não pode o i. Auditor Fiscal buscar normas que dizem respeito a outros tributos, ainda que administrados pela Secretaria da Receita Federal';

4º) *alega* 'quanto a correção monetária dos créditos, já está pacificado nos Conselhos de Contribuintes a referida correção, mantendo o entendimento de que tanto o ressarcimento quanto a restituição referem-se a devolução de numerários para o contribuinte e o mesmo deve ser corrigido pela Taxa Selic';

5º) *ao final pleiteia o cancelamento do Parecer de Nº 0082/2004 da Saort/DRF/Campo Grande e a homologação da compensação efetuada nos moldes apresentados."*

Apreciando as razões postas na manifestação de inconformidade, o Colegiado de primeira instância proferiu decisão indeferindo a solicitação.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8/9/2006

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10140.003196/2001-32
Recurso nº : 131.014
Acórdão nº : 202-17.221

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Intimada a conhecer da decisão em 12/07/2005, a interessada, insurreta contra seus termos, apresentou em 27/07/2005 recurso voluntário a este Egrégio Conselho de Contribuintes, com os seguintes argumentos e razões de dissentir:

a) refere-se a contenda ao indeferimento do pedido de ressarcimento do IPI escriturado, decorrente da aquisição de matéria-prima aplicada na industrialização de produto tributado à alíquota zero (cimento e ferro);

b) entende que seu direito está consubstanciado nas normas do IPI - Decreto nº 4.544, de 26/12/2002, Lei nº 10.637, de 30/12/2002;

c) rechaça a observância de regras contidas na legislação do IRPJ para fundamentar o indeferimento de ressarcimento do IPI;

d) o Termo de Diligência Fiscal informa que a recorrente contabilizou os valores do IPI, considerando-o como não recuperável por haver embutido-o no custo dos produtos fabricados, a teor do art. 289 do Decreto nº 3.000/99, do IRPJ, que determina que não se incluem no custo de aquisição os impostos recuperáveis, através de crédito na escrita fiscal. Tal regra não consta do Regulamento do IPI;

e) transcreve a norma do art. 193 do RIPI referente à anulação do crédito mediante estorno na escrita fiscal, concluindo serem eles os casos específicos para estorno e anulação do crédito;

f) decorre da decisão proferida no RE nº 350.446-1/PR a edição da MP nº 1.788, de 29/12/1998; e

g) quanto à correção monetária, entende que o direito à mesma já se encontra pacificado nos Conselhos de Contribuintes, por se referir a devolução de numerário, devendo ser corrigido pela taxa Selic.

Alfim, pleiteia o cancelamento do parecer exarado pela DRF em Campo Grande - MS e que seja homologada a compensação efetuada nos moldes apresentados e reconhece a nota fiscal digitada em duplicidade.

É o relatório.

R

J



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8/9/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10140.003196/2001-32
Recurso nº : 131.014
Acórdão nº : 202-17.221

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

O recurso voluntário atende aos requisitos legais exigidos para sua admissibilidade e conhecimento.

São os seguintes os pontos nodais da querela, defendidos pela recorrente:

- a) indeferimento do pedido de ressarcimento de IPI referente à aquisição de matérias-primas tributadas com saída de produto final isento;
- b) inaplicabilidade da legislação do Imposto de Renda aos fatos relativos ao IPI. A inclusão do IPI no custo do produto vendido não impede o seu aproveitamento, por não estar previsto o estorno do IPI por esta razão; e
- c) direito à correção dos valores pretendidos.

A auditoria fiscal relata que, ao examinar a escrita fiscal da recorrente, constatou não se encontrar os livros fiscais do IPI escriturados com observância dos ditames do Regulamento deste imposto, o que motivou o indeferimento.

Os créditos pretendidos referem-se às aquisições realizadas no período compreendido entre o 1º e o 3º trimestres de 2001. Portanto, deverá ser observada a legislação vigente à época dos fatos - RIPI/1998, como cita a Fiscalização no Termo de Diligência Fiscal e não a legislação citada pela recorrente.

Dos fatos constatados na escrita fiscal e contábil da recorrente, destaca-se o de haver a recorrente contabilizado o IPI pago na aquisição dos insumos como custo dos produtos vendidos, incorporando os valores referentes a este tributo no preço final praticado; esta constatação da Fiscalização não foi refutada pela recorrente, que se limitou a argüir a inaplicabilidade da legislação pertinente ao Imposto de Renda das pessoas jurídicas a fatos pertinentes à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Tal argumento padece de qualquer juridicidade.

O ordenamento jurídico é um sistema único, onde os princípios gerais de direito são utilizados para definir o conteúdo e o alcance dos institutos jurídicos, bem como seus conceitos e formas, não podendo a lei tributária alterá-los, mas somente atribuir efeitos específicos aos fatos que correspondam a um instituto jurídico específico.

E o instituto jurídico aqui tratado é o ressarcimento de tributos suportados pela recorrente, utilizados na industrialização de produto isento, com vista à realização do princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI.

Determina a Constituição Federal, art. 153, § 3º, que o imposto previsto no inciso IV - Imposto sobre Produtos Industrializados - "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores".



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8/9/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10140.003196/2001-32
Recurso nº : 131.014
Acórdão nº : 202-17.221

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Complementa o comando constitucional o art. 166 do CTN, relativamente aos tributos de natureza indireta, no que se refere à transferência do encargo financeiro na realização do fato jurídico imponible.

Determina o art. 166 do CTN:

"Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-lo."

Esta é uma regra legal contida no CTN e não no Regulamento do IPI. O regramento contido no Regulamento do IRPJ relativo à forma de constituição do custo de aquisição aplica-se ao IPI, na medida em que, sendo o ordenamento jurídico único e sendo as definições dos institutos jurídicos uniformes, independente do fato jurídico que reza, será também uniforme a sua aplicação.

A forma de apuração do custo de aquisição de um produto identifica explicitamente quem efetivamente suportou o encargo financeiro relativo a este tributo, atendendo ao art. 166 do CTN.

Portanto, o mecanismo de realização da não-cumulatividade impõe que o ônus do tributo na aquisição do produto tenha sido suportado por quem o cobre na operação seguinte.

Isso porque, na operação de venda de um produto que tenha em sua composição matéria-prima que tenha sido tributada na aquisição, poderá o vendedor, ao cobrar o tributo integralmente sobre o produto que vende, deduzir o tributo que pagou na aquisição da matéria-prima e recolher ao Tesouro Nacional somente a diferença entre o recebido e o pago na operação anterior.

A regra legal vigente anteriormente à edição da Lei nº 9.779/99 determinava a não escrituração e 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 IPI incidente sobre as matérias-primas era, e é, passível de escrituração e aproveitamento na apuração do imposto a ser recolhido. Este não se confunde com o tributo devido. O imposto devido é o valor exigido do adquirente na saída do produto industrializado. Porém, o valor a ser recolhido é o valor recebido do adquirente deduzido o imposto já pago anteriormente.

Com o permissivo legal introduzido pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99, a sistemática de escrituração do IPI foi completamente modificada.

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.

R

J



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31/9/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10140.003196/2001-32
Recurso nº : 131.014
Acórdão nº : 202-17.221

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Com essa nova sistemática o IPI pago na aquisição dos insumos foi deslocado da composição do custo de aquisição do produto final para condição de tributo recuperável na apuração do IPI a recolher, repercutindo economicamente no custo efetivo do produto final, e, por conseguinte, repercutindo no montante do IPI a recolher (IPI devido, deduzido o IPI pago na etapa antecedente).

O Regulamento do IPI trata, exclusivamente, das formas de escrituração do imposto no que se refere à apuração do *quantum* a ser recolhido, após a execução dos procedimentos pertinentes. Portanto, não poderia o RIPI tratar como anulação mediante estorno na escrita fiscal o IPI inserto no custo de aquisição.

Isso porque, num procedimento anterior à escrituração fiscal do imposto, a recorrente o incluiu no custo de aquisição, uma vez que havia impedimento legal de sua inclusão na sistemática de apuração do IPI a recolher, fazendo com que o valor do IPI pago sobre o insumo deixasse de ser um tributo do qual tivesse suportado o ônus, condição necessária para que seja pleiteada a sua recuperação via ressarcimento.

Em que pese critique o art. 166 do CTN, Luciano Amaro¹, reconhecendo sua vigência e eficácia, ensina:

“O Código, na esteira da Súmula 546 do Supremo Tribunal Federal, preocupou-se com a hipótese de alguém se por na condição de ‘contribuinte de direito’, recolher o tributo indevido, repassá-lo a terceiro e, maliciosamente, pleitear para si a restituição, sem dela dar conta ao terceiro. Por isso, exige ou que o terceiro ‘autorize’ o pleito, ou que o solvens demonstre não ter transferido o ônus financeiro ao terceiro.

A ‘prova’ pelo contribuinte de jure de assunção do ônus tanto se pode fazer pela demonstração de que o encargo não foi transferido como pelo ressarcimento feito ao terceiro (contribuinte de fato).”

No presente caso a escrita contábil da recorrente faz prova contra sua pretensão. O ônus tributário referente ao IPI pago sobre os insumos aplicados em produtos isentos foi suportado pelo adquirente do produto via inclusão de seu valor no custo de aquisição do produto industrializado, o que resultou, também, em redução da base de cálculo do IRPJ via aumento do valor do custo dos produtos vendidos.

É questão de lógica jurídica a aplicação subsidiária das normas do Imposto de Renda aos fatos jurídicos relativos ao IPI, uma vez que as normas de escrituração contábil constam do RIR e as de escrituração fiscal do RIPI, bem como o fato de que a inclusão do IPI no custo de aquisição estava diretamente relacionada com o fato de haver proibição legal de seu aproveitamento na escrita fiscal, dando curso à sua inclusão nos custos apurados na escrita contábil, fato que foi alterado pela Lei nº 9.779/99, não observada pela recorrente no período em que pleiteia o ressarcimento.

No julgamento do RE nº 353.657, referente ao creditamento do IPI na aquisição de insumos isentos ou de alíquota zero, o Ministro Eros Grau, em seu voto, reconheceu o direito à manutenção dos créditos exclusivamente em relação ao imposto incidente, e pela alíquota da sua incidência, sobre a operação anterior, **desde que o valor desse crédito não seja acrescido ao custo do produto.**

¹ AMARO. Lucinao. Direito Tributário Brasileiro. 3ª ed. ver. São Paulo: Saraiva. 1999, p. 398.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8/9/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10140.003196/2001-32
Recurso nº : 131.014
Acórdão nº : 202-17.221

Cleiza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Com as considerações acima, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 28 de julho de 2006.

Maria Cristina R. / CR
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA