



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

Processo n° 10580.004789/2002-18
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3802-003.878 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 11 de novembro de 2014
Matéria IPI - RESSARCIMENTO
Recorrente FABRICA DE BISCOITOS TUPY S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/09/2003

IPI. CRÉDITO ACUMULADO. ALÍQUOTA ZERO. RESSARCIMENTO. INAPLICABILIDADE DO ART. 166 DO CTN.

O art. 166 do Código Tributário Nacional aplica-se apenas aos casos de repetição de indébito, decorrente de pagamento indevido do imposto. Trata-se de hipótese que não se confunde com a simples contabilização do crédito como custo de aquisição da mercadoria, medida prevista no art. 13, *caput*, do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 e no art. 289 do Decreto n.º 3.000/1999, para fins de apuração do Iripj e da Csll. Interpretação pacificada pela COSIT, na Solução de Consulta Interna n° 22, de 30 de setembro de 2014. Assim, tendo sido demonstrada a liquidez e a certeza do direito de crédito, deve ser reconhecido o direito ao ressarcimento.

Recurso Voluntário Provido.

Direito Creditório Reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM - Presidente.

(assinado digitalmente)

SOLON SEHN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mércia Helena Trajano Damorim (Presidente), Francisco José Barroso Rios, Solon Sehn, Waldir Navarro Bezerra, Cláudio Augusto Gonçalves Pereira e Bruno Mauricio Macedo Curi.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão da 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Riberão Preto/SP, que julgou improcedente manifestação de inconformidade apresentada pelo Recorrente, com base nos fundamentos de fato e de direito resumidos na ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/09/2003

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

É incontroversa a matéria não especificamente contestada em manifestação de inconformidade.

IPI. RESSARCIMENTO. 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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido.

O pedido de ressarcimento tem por objeto crédito acumulado de IPI relativo à aquisição de insumos utilizados na fabricação dos produtos pelo Recorrente, com fundamento no art. 11 da Lei nº 9.779/1999, relativo ao período de abril/2000 a setembro/2003.

Por bem esclarecer a controvérsia até a presente fase do procedimento administrativo fiscal, cumpre transcrever a seguinte passagem da decisão da DRJ:

“A autoridade da Delegacia da Receita Federal em Salvador prolatou o Despacho Decisório de fls. 1013/1020, no qual, indefere a solicitação nos seguintes termos:

[...]

- não reconhecer o direito creditório no valor de R\$ 180.688,11, referente aos pedidos de ressarcimento de abril/2000 a junho/2002, e, conseqüentemente, não homologar as declarações de compensação referentes aos débitos de PIS e COFINS dos PA agosto/2000 e novembro/2000 a dezembro/2002; o direito creditório não foi reconhecido porque pela análise do livro

Diário (fls. 961/996) fica comprovado que o encargo financeiro referente ao IPI que está sendo pleiteado não foi suportado pelo contribuinte; ao repassar o imposto para o custo dos produtos, a contribuinte transfere o encargo a terceiro e, nos termos do art. 166 do CTN, deve estar por este expressamente autorizado, o que não foi comprovado.

[...]

Da combinação do dispositivo acima com o disposto no § 3º do artigo 289 do RIR/99 pode-se inferir que, em se tratando de saída de produtos de alíquota zero (em que não haverá IPI a ser debitado), como é o caso, o contribuinte que optar por incorporar como custo o IPI (que nessa situação passa à condição de não recuperável) não poderá creditar-se, na escrita fiscal, do IPI recuperável.

O fato é que, uma vez efetuada a “opção” pela contabilização do IPI como custo (IPI não recuperável) não cabe, concomitantemente, pleitear ressarcimento do valor creditado como IPI recuperável, a menos que se proceda aos ajustes necessários para alteração da opção inicialmente exercida, ratificada com a entrega da DIRPJ.

Portanto, admitir a concomitância das duas hipóteses acima e reconhecer à requerente o direito ao ressarcimento do IPI que foi contabilizado como custo de produção, seria legitimar um ressarcimento impróprio e implicaria locupletamento ilícito da empresa à custa do erário, por duplicidade de utilização do mesmo “crédito” – uma vez sob a forma de redutor do resultado do exercício e outra sob a forma de ressarcimento –, mesmo se considerada a hipótese de prejuízo fiscal, haja vista que a legislação do imposto de renda permite a compensação do resultado negativo com lucros futuros.

Logo, não se configurando nos autos ter a requerente procedido à reversão do lançamento do IPI como custo de aquisição e a conseqüente readequação dos custos na contabilidade da autora, restabelecendo ao IPI a condição de recuperável e recompondo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, entendo não ser possível reconhecer o direito ao ressarcimento pleiteado.

[...]”

O Recorrente, nas razões de fls. 1068 e ss., sustenta que a existência dos créditos de IPI seria incontroversa, uma vez que a diligência realizada no PAF nº 10580.003376/00-47 teria constado a regularidade do direito creditório escriturado. Alega que teria direito ao crédito do IPI por força do princípio da não-cumulatividade, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizado em seu processo produtivo, sendo inaplicáveis às limitações do art. 166 do Código Tributário Nacional. Aduz que o fato de ter escriturado em conta representativa de custos não excluiria a possibilidade de creditamento, já tal fato não teria relação com eventual natureza recuperável do imposto. Requer, ao final, o provimento do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Solon Sehn

A ciência da decisão recorrida ocorreu em 25/02/2014 (fls. 1066), ao passo que o recurso foi protocolizado em 21/03/2014 (fls. 1068), dentro do prazo legal. Assim, em se tratando de matéria da competência da Terceira Seção de Julgamento e presentes os demais requisitos de admissibilidade, o recurso voluntário pode ser conhecido.

Inicialmente, cumpre destacar que a incidência plurifásica-cumulativa faz com que o tributo onere repetidamente todas as etapas de circulação do bem, desde a produção até o consumo final, de forma sobreposta à parcela tributada na operação anterior. O valor devido em cada fase, em outras palavras, é calculado sobre o preço total, no qual está incorporado o tributo cobrado nas fases anteriores. Isso gera um efeito conhecido como “cascata” ou “piramidização”, que torna a carga tributária cada vez maior, conforme o aumento da complexidade e do número de etapas de circulação da mercadoria¹. Os produtos industrializados, assim, acabam tributados de forma mais gravosa que os semielaborados ou não industrializados². Por outro lado, como os bens importados são destinados ao consumidor final, dentro de uma cadeia de circulação menos complexa que a dos produtos de fabricação nacional, a incidência cumulativa acaba prejudicando as indústrias locais, gerando concorrência desleal com os produtos de procedência estrangeira³.

A não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 153, § 3.º, II, da Constituição Federal, visa à evitar os aspectos prejudiciais dessa incidência plurifásica-cumulativa, afastando a incidência do gravame sobre o preço bruto da venda em todas as fases da industrialização e comercialização.

O efeito em cascata, destarte, é afastado mediante um sistema de crédito ou creditamento, que permite o desconto do IPI pago na operação anterior. De acordo com o sistema vigente, o fabricante, ao adquirir as matérias-primas e demais insumos, registra como crédito o valor do IPI incidente na operação anterior e, após a industrialização, por ocasião da venda do produto final, registra como débito o valor do IPI incidente sobre a venda do bem industrializado. No final de cada mês, verifica-se o saldo da operação: caso exista crédito, este é transferido para o período seguinte; havendo débito, a diferença é recolhida à União.

Por outro lado, em relação ao saldo credor acumulado, inclusive nas hipóteses de isenção (e de alíquota zero, que tem natureza de isenção), o art. 11 da Lei nº 9.779/1999 autoriza a apresentação de pedido de ressarcimento ou de compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal, na forma dos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/1996:

¹ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 392. Cfr., ainda, DERZI, Misabel de Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A compensação de créditos no ICMS e princípio da não cumulatividade: o caso da energia elétrica, p. 151-154.

² Como explica Tércio Sampaio Ferraz Junior, “... a cumulatividade em cascata nem imposto multifásico produz uma falta de uniformidade na carga tributária para todos os consumidores, os quais são os que, de fato, a suportam. Este efeito, que se torna tão mais extenso quanto mais longo é o ciclo de produção e de comercialização, acaba por gerar uma espécie de perversão da justiça tributária, fazendo com que seja menor a carga de produtos supérfluos e mais onerosa a de produtos essenciais. Compare-se, neste sentido, o ciclo de produção e comercialização de jóias com o da carne, o primeiro, por sua natureza, mais curto que o segundo” (ICMS – não cumulatividade. RDT n.º 48, p. 19).

³ Sobre o tema, cf. FERRAZ, Roberto. A não cumulatividade nas contribuições PIS/Cofins e as exportações.

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 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda.

No presente caso, o pedido de ressarcimento foi indeferido porque, de acordo com o despacho decisório, o IPI foi contabilizado como custo do contribuinte, o que tornaria aplicável o art. 166 do Código Tributário Nacional:

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

Contudo, essa interpretação não é compatível com o princípio da não-cumulatividade do IPI. O art. 166 do Código Tributário Nacional aplica-se apenas aos casos de repetição de indébito, decorrente de pagamento indevido do imposto. Trata-se de hipótese que não se confunde com a simples contabilização do crédito como custo de aquisição da mercadoria, medida prevista no art. 13, *caput*, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e no art. 289 do Decreto nº 3.000/1999, para fins de apuração do Irlp e da Csll:

Art. 13. 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.

Art. 289. [...]

§ 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 n. 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.

Essa exegese é pacificada na Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, consoante se depreende do julgado a seguir transcrito:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. NEGATIVA DE CONHECIMENTO. REPERCUSSÃO. ART. 166 DO CTN. INSUMOS NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

JURISPRUDÊNCIA FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. TEMA JÁ JULGADO EM RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (ART. 543-C, CPC).

1. Não merece conhecimento a insurgência especial atinente às operações de aquisição de matéria-prima ou insumo isento, uma vez pendente, no Supremo Tribunal Federal, a discussão acerca da aplicabilidade, à espécie, da orientação firmada nos Recursos Extraordinários 353.657 e 370.682 (que versaram sobre operações não tributadas e/ou sujeitas à alíquota zero) ou da manutenção da tese firmada no Recurso Extraordinário 212.484 (Tribunal Pleno, julgado em 05.03.1998, DJ 27.11.1998), problemática que poderá vir a ser solucionada quando do julgamento do Recurso Extraordinário 590.809, submetido ao rito do artigo 543-B, do CPC (repercussão geral).

2. É inaplicável a exigência estatuída no art. 166 do CTN quando se discute o direito ao creditamento do IPI como decorrência do mecanismo da não-cumulatividade, por não se tratar de hipótese de repetição de indébito. Precedentes: EREsp 433.171 / RS, Primeira Seção, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 24.10.2004; REsp 674.542 / MG, Primeira Turma, Rel. Min. Denise Arruda, julgado em 27.3.2007; REsp 554.490 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 3.8.2006.

3. Em recurso especial onde se discute exclusivamente a possibilidade de creditamento de IPI relativo a insumos não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, deve ser prestigiada a posição do STF no sentido de que inexistente tal direito. Precedentes do STF: RE 370.682, Rel. Ministro Ilmar Galvão, julgado em 25.06.2007; e RE 353.657, Rel. Ministro Marco Aurélio, julgado em 25.06.2007.

4. Temas já julgados no recurso representativo da controvérsia REsp. N° 1.134.903 - SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 9.6.2010.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.

(REsp 1261087/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/09/2011, DJe 19/09/2011. g.n.)

Cumpra registrar que, recentemente, a matéria foi objeto da Solução de Consulta Interna COSIT nº 22, de 30 de setembro de 2014, que assim se manifestou:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI UTILIZAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITO DE IPI. CABIMENTO INDEPENDENTEMENTE DE EVENTUAL INFLUÊNCIA NA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL.

Eventual influência na apuração do IRPJ e da CSLL causada pela não utilização de crédito de IPI no momento oportuno, não prejudica, observados os prazos de prescrição, o direito à escrituração do crédito do IPI a destempo, bem assim o direito

ao ressarcimento ou a compensação do saldo credor, observadas as regras gerais aplicáveis à matéria.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 153, IV, e § 3º; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 49; Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, arts. 225, 256 e 257; Parecer Normativo CST nº 515, de 1971.

Destaca-se ainda a seguinte passagem da SC nº 22/2014:

[...]

14. Cabe ressaltar que é perfeitamente possível, com pleno atendimento ao princípio da não cumulatividade, a utilização extemporânea de créditos de IPI, desde que por valores nominais, podendo tais créditos não escriturados na época própria ser aproveitados em até cinco anos, contados da entrada dos insumos no estabelecimento industrial, acompanhados da respectiva nota fiscal.

15. Importante frisar que a utilização extemporânea de créditos de IPI não se regula pelas regras aplicáveis à restituição dos impostos indiretos (art. 166 do CTN). É que a falta de escrituração do crédito, no momento oportuno, não acarreta pagamento a maior de IPI, já que o saldo a pagar foi o que resultou da escrituração do contribuinte.

16. A não escrituração do crédito de IPI e a eventual influência na apuração do IRPJ e da CSLL em nada limitam a possibilidade da escrituração extemporânea do referido crédito de IPI e a aplicação das regras gerais de ressarcimento e compensação. Não há que se aplicar, neste particular, nem mesmo por analogia, a regra do art. 166 do CTN.

17. Por tudo o que se expôs até aqui, conclui-se que eventual influência na apuração do IRPJ e da CSLL causada pela não utilização de crédito de IPI no momento oportuno, não prejudica, observados os prazos de prescrição, o direito à escrituração do crédito do IPI a destempo, bem assim o direito ao ressarcimento ou a compensação do saldo credor, observadas as regras gerais aplicáveis à matéria.

Por fim, no tocante à liquidez e certeza do crédito, cabe reproduzir as conclusões da diligência realizada nos autos de processo nº 10580.003376/00-47 (fls. 442-443):

Em procedimento de diligência fiscal no contribuinte, acima identificado, em cumprimento ao determinado no MPF-Diligência nº 00176-4/2006, emitido em função de solicitação do SEORT, no sentido de se verificar, em síntese, a exatidão das informações contidas no processo nº 10580.003376/00-47, volumes I e II, constatei que:

1º- em virtude de não ter observado os prazos estabelecidos na legislação pertinente quanto aos períodos de apuração do IPI, conforme análise das cópias dos Livros Registro de Apuração do IPI (LAIP) modelo 8, juntadas ao processo, o contribuinte Foi

intimado, doe. De Fls. 503, a refazer a sua escrita fiscal relativa ao referido imposto;

2º-com base nos dados e valores extraídos dos LAIPI refeitos foram elaborados os "Demonstrativos dos Saldos da Escrita Fiscal", matriz e filial, referentes aos períodos de apuração do 1ºDec. De 01/99 ao 3º Dec. De 12/03, doc. de Fls. 504/519 e o "Demonstrativo de Estornos", doc. De Fls. 520;

3º-a análise das notas fiscais de saídas, por amostragem, ratificou a atividade econômica principal da diligenciada, ou seja, a fabricação de massas alimentícias, CNAE-Fiscal 15849, biscoito e macarrão, produtos tributados cujas alíquotas foram reduzidas a zero;

4º-por sua vez, ainda com base nas notas fiscais de saídas, verifiquei que no período em tela, de janeiro/99 a dezembro/03, não ocorreram vendas de produtos tributados ou NT;

5º-já com base nas notas fiscais de entradas, por amostragem, constatei que Os valores escriturados (valor contábil, base de cálculo e créditos) lançados nos Livros Registro de Entradas estão corretos aos valores, a sua natureza e os CFOP, e que o transporte desses valores para os Livros de Registro de Apuração do IPI refeitos, também, foram feitos de forma exata;

6º-consultas realizadas nos sistemas informatizados da SRF (Siscomex-Legislação-Consulta) atestam que as alíquotas do IPI utilizadas, tanto para os insumos aplicados na industrialização quanto aos produtos fabricados, conforme classificação fiscal constante da TIPI, eram as vigentes para o período;

7º-foram efetuados os devidos estornos dos valores solicitados a título de ressarcimento/compensação, com as devidas referências aos respectivos números dos processos, nos LAIPI refeitos, doc. de Fls. 520.

8º assim, os créditos do IPI, acumulados nos períodos do 1ºdec. De 01/99 ao 3º dec. De 12/2003, escriturados no LAIPI refeitos, matriz e filial, doe.de Fls são valores legítimos de créditos do IPI oriundos, em sua maioria, da compra de material de embalagem para produtos tributados à alíquota zero;

Assim, sendo inaplicável o art. 166 do Código Tributário Nacional e estando atestada a liquidez e a certeza do direito de crédito, a decisão recorrida deve ser reformada, para que se reconheça o direito ao ressarcimento pleiteado.

Vota-se pelo conhecimento e integral provimento do recurso.

(assinado digitalmente)

Solon Sehn - Relator

Processo nº 10580.004789/2002-18
Acórdão n.º **3802-003.878**

S3-TE02
Fl. 1.090

CÓPIA