MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10620.000482/2003-13
Recurso nº	139.181 Voluntário
Matéria	RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão nº	202-18.516
Sessão de	22 de novembro de 2007
Recorrente	DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS DINÂMICA LTDA.
Recorrida	DRJ em Juiz de Fora - MG

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 18 / 12 / 2007
Sueli Tolentino Mendes da Cruz
Mat. Siape 91751

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 10 / 01 / 08
Rubrica

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/1999 a 30/06/1999

Ementa: RESSARCIMENTO. ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL. IMPOSSIBILIDADE.

O texto do art. 11 da Lei nº 9.779/99 é taxativo em atribuir o direito ao ressarcimento do saldo credor do IPI apurado na escrita fiscal às operações decorrentes da industrialização e não da revenda de produtos.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Fez sustentação oral o Dr. José Márcio Diniz Filho, OAB/MG nº 90.527, advogado da recorrente.

ANTONIO CARLOS ATULIM
Presidente

MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA
Relatora

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

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 18 / 12 / 2007
Sueli Tolentino Mendes da Cruz
Mat. Siape 91751

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora - MG.

Informa o relatório da decisão recorrida que:

- a fiscalização realizou diligência junto ao estabelecimento requerente e contatou tratar-se de estabelecimento equiparado a industrial cuja atividade é de revenda dos produtos que adquire, não realizando qualquer operação caracterizadora de atividade industrial;

- o despacho decisório de fl. 61 indeferiu o pleito com base nas informações prestadas pela fiscalização;

- a empresa apresentou manifestação de inconformidade (fls. 69/75), alegando que:

- o estabelecimento é equiparado a industrial, nos termos do art. 10 do RIPI/2002, *"conforme reconhecido na decisão ora recorrida"*;

- portanto, é contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados e tem *"direito ao creditamento de IPI incidente nas operações anteriores, por força da aplicação do princípio da não cumulatividade, previsto no art. 153, §3º, II da CF/88"*;

- *"por força da equiparação promovida pela legislação"*, tem a garantia dos créditos com base no art. 144 do RIPI, que por sua vez remete ao art. 139 do mesmo diploma;

- *"mesmo na ausência de operação que modifique a natureza, funcionamento, acabamento, apresentação ou finalidade da mercadoria,..."* (art. 46 CTN), continua obrigada, pelo art. 139 do RIPI, ao recolhimento do IPI e, como conseqüência, com direito a reaver os créditos relativos às suas aquisições;

- *"uma vez gravada a operação de saída dos produtos pelo IPI, resta claro que foi considerada, pelo menos em tese a realização de processo industrial"*.

Apreciando as razões de defesa, a Turma Julgadora proferiu decisão escorçada na ementa abaixo transcrita:

> *"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*
>
> *Período de apuração: 01/04/1999 a 30/06/1999*
>
> *RESSARCIMENTO. LEI Nº 9779/99. EMPRESA COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> *O direito ao ressarcimento de IPI com base no artigo 11 da Lei 9779/99, só é passível de aplicação aos estabelecimentos equiparados a industrial se estes cumprirem o contido no artigo 10 e seu §1º do RIPI/98.*
>
> *Solicitação Indeferida".*

Cientificada da decisão em 28/02/2007, a empresa apresentou, em 02/04/2007, recurso voluntário a este Eg. Conselho de Contribuintes com as mesmas razões de dissentir postas na manifestação de inconformidade, acrescentando extensa análise da legislação relativa à questão da interdependência com vistas a afastar os fundamentos da decisão recorrida e reafirmar esse tipo de relação com a companhia de cerveja, em razão do contrato de revenda e distribuição firmado. Assevera o direito constitucional ao ressarcimento dos créditos.

Alfim requer a procedência do recurso para que seja reformado o acórdão hostilizado e reconhecido o direito de ressarcimento de créditos do IPI pleiteado.

É o Relatório.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 18 / 12 / 2007
Sueli Tolentino Mendes da Cruz
Mat. Siape 91751

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 18 / 12 / 2007
Suell Tolentino Mendes da Cruz
Mat. Siape 91751

Voto

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e preenche as demais condições para sua admissibilidade e conhecimento.

Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI, nos termos em que autorizado pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99, efetuado por empresa atacadista, distribuidora de bebidas.

A recorrente alega a existência e traz aos autos contrato de revenda e distribuição firmado com companhia fabricante de cerveja e refrigerante, o qual comprovaria a relação de interdependência entre as duas, no que diz respeito aos produtos que comercializa, nos termos do inciso II do parágrafo único do art. 42 da Lei nº 4.502/64.

Entende que o contrato firmado de revenda e distribuição, por conter cláusula em que o fabricante estabelece o preço do produto na revenda, caracteriza o que a citada legislação denomina "*contrato de comissão, participação e ajustes semelhantes*".

Antecede a análise dessa questão da interdependência a análise dos exatos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/99 e da sistemática legal que rege o IPI.

Impende destacar e insistir que, conforme determina o art. 111 do Código Tributário Nacional, as normas que cuidam de isenção ou exclusão de tributo devem ser interpretadas literalmente, ou seja, nos estritos termos em que versada a norma, sem introdução de interpretação ampliativa ou extensiva de seu conteúdo.

No caso, a norma que trata de ressarcimento do IPI refere-se à exclusão de tributação pela sistemática da devolução do excedente pago do tributo.

Assim preceitua o art. 11 da Lei nº 9.779/99:

> *"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 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 as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal – SRF, do Ministério da Fazenda."*

Deve aqui ser aprofundada a análise efetuada pela decisão recorrida do citado artigo por ser perceptível a não compreensão da recorrente das normas que comandam a sistemática dos tributos sujeitos ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Tal princípio, conforme reproduz a recorrente em seu recurso, está insculpido no inciso II do § 3º do art. 153 da Constituição da República, nos seguintes termos:

> *"Art. 153 (...)*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 18 / 12 / 2007
Sueli Tolentino Mendes da Cruz
Mat. Siape 91751

II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação o montante cobrado nas anteriores."

Traduzindo a norma legal, verifica-se que o IPI, como qualquer outro tributo que for não-cumulativo, exige que, no ato da compra de um produto, o fabricante (tratando-se de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem) ou o equiparado a industrial (tratando-se de produto para revenda) registre o que for pago de IPI nos livros fiscais e que destaque na nota fiscal de saída e cobre o imposto de quem lhe adquirir o produto, fabricado ou de revenda, seja para nova revenda ou para consumo final, registrando-o nos livros fiscais.

Tais registros do imposto – o pago na compra e o cobrado na saída – constituem a base para **apuração do saldo** do imposto no final do período de apuração, atualmente mensal, que será **credor** se o valor pago na entrada for superior ao cobrado na saída ou **devedor** se ao contrário, a soma do valor cobrado na saída for superior ao pago na entrada.

Essa sistemática prevalece somente para quem está inserto pela norma como contribuinte de direito do imposto, ou seja, para quem fabrica ou revende, na condição de equiparado a industrial, o produto tributado. Destaque-se que o contribuinte de fato será sempre o último adquirente do produto, o consumidor final que pagará o imposto, seja destacado na nota fiscal de compra, seja via sua inclusão no preço que pagou por ele.

Em qualquer uma dessas circunstâncias – fabricante ou equiparado a industrial – o contribuinte está obrigado a efetuar a apuração mensal do imposto na forma acima descrita. E essa obrigação é uma obrigação decorrente de lei.

O registro das notas fiscais de aquisição no Livro de Registro de Entradas com escrituração do IPI pago na aquisição; das notas fiscais de saída no Livro de Registro de Saídas com registro do IPI cobrado na venda e, principalmente, da escrituração do Livro de Apuração do IPI, modelo 8, previsto na Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI é que permitirá a apuração do **saldo no final do período de apuração** (mês), momento em que esse saldo poderá ser devedor ou credor.

Não restam dúvidas de que, em se tratando de empresa equiparada a industrial, o saldo será, via de regra, devedor. Isso porque o imposto incide sobre o preço praticado na operação de venda. Sendo mero revendedor, o contribuinte, por uma regra lógica de mercado – praticará, na venda, preço superior àquele que pagou na aquisição do produto. Sendo o produto o mesmo, não sofrendo qualquer modificação que caracterize processo produtivo, estará classificado na mesma posição da Tabela de Incidência do IPI que constar da nota fiscal de aquisição e, por óbvio, tributado à mesma alíquota. Assim, o imposto cobrado na revenda será sempre em valor superior àquele pago na compra do produto do fabricante. Em resumo, o saldo apurado no final de cada mês será devedor.

A não apuração do IPI na sistemática acima descrita retira do revendedor a condição de equiparado a industrial ou, no mínimo, o conduz à situação de irregularidade diante do dever legal de apurar o tributo.

Com o fabricante essa regra pode não prevalecer. É que os insumos – matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem – adquiridos para industrialização estão, ou podem estar, sujeitos a classificação fiscal e alíquota diversa daquela que é estabelecida para o produto final industrializado. Sendo os insumos submetidos à alíquota do

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 18 / 12 / 2007
Sueli Tolentino Mendes da Cruz
Mat. Siape 91751

IPI superior àquela que está estabelecida para o produto final, o industrial, ao realizar a apuração do IPI na sistemática acima descrita, poderá apurar, no final do mês, saldo credor ou devedor do IPI. Se o saldo final for credor, isso quer dizer que a soma total do IPI pago na aquisição de insumos em determinado mês foi superior à soma total do IPI cobrado na venda do produto fabricado.

Toda a explanação acima acerca da sistemática legal que rege o IPI teve a finalidade de explicitar a expressão ***saldo credor*** contido na regra do art. 11 da Lei nº 9.779/99, bem como o fato de a regra do referido artigo reportar-se a "***aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização***".

Quando a regra diz "***que o contribuinte não puder compensar com o IPI na saída de outros produtos***" está a se referir ao fato, por exemplo, de o industrial revender parte dos insumos adquiridos, nas condições e limites estabelecidos na legislação do IPI. Essa operação ensejará, via de regra, apuração de saldo devedor do IPI, o qual poderá ser compensado com os créditos decorrentes da aquisição dos insumos que excederem aos débitos decorrentes da saída dos produtos industrializados, como reza a regra normativa.

Toda a doutrina citada pela recorrente como fundamento do direito que pleiteia milita em sentido oposto à tese que defende. Tomando como exemplo o texto atribuído a Mizabel de Abreu Machado fl. 97 que "*tanto o ICMS quanto o IPI não são impostos que devam ser suportados, economicamente, pelo contribuinte de direito (o comerciante ou industrial)*". Mais adiante afirma: "*Disso resulta que numa operação entre empresas, cada uma delas pode se livrar, basicamente, através da dedução do imposto anterior, do imposto dela cobrado pela outra e transferir, na etapa de circulação, o ônus do imposto devido ao adquirente, e assim sucessivamente, até o consumidor final*".

Primeiramente esclareça-se que o enfoque dado no texto é econômico e não o enfoque jurídico, importando deixar claro que um não implica necessariamente no outro.

É de clareza solar a explicação da professora quando ensina que o vendedor se livrará do imposto dele cobrado, na etapa de circulação, pela transferência, **ao adquirente**, do imposto que por ele for devido. E isso se dará tanto pela sistemática acima descrita quanto pela inclusão no preço praticado na venda do produto, do imposto que foi pago na respectiva aquisição.

As regras contidas na IN SRF nº 33/99 trataram da operacionalidade do comando do art. 11 da Lei nº 9.779/99, de forma a evitar o malferimento das regras contidas na legislação do IPI, relativas à escrituração e a utilização do IPI pago na aquisição de insumos e o cobrado na saída do produto.

O tratamento contábil-fiscal a ser dado aos impostos incidentes sobre mercadorias e insumos e seus efeitos na apuração do IPI devido e da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas possuem legislação sedimentada e coerente com as normas legais em vigor.

Comporta aqui esclarecer que a inclusão do IPI no preço de venda do produto adquirido para revenda implica majoração do custo dos produtos vendidos para fins de apuração do lucro tributado pelo Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 18 / 12 / 2007
Sueli Tolentino Mendes da Cruz
Mat. Siape 91751

Assim, o Decreto-Lei nº 1.598/77, que adaptou a legislação do Imposto sobre a Renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976), teve seus comandos uniformizados por meio da IN SRF nº 51/78, a qual estabelece que "*não se computam no custo de aquisição[...] das matérias-primas os impostos [...] não cumulativos **que devam ser recuperados***" (itens 2 e 3).

Assim, *contrariu sensu*, computam-se no custo de aquisição os impostos não-cumulativos que não devam ser recuperados.

Também o Parecer Normativo CST nº 02/79, interpretando o mesmo decreto-lei, esclarece no item 5:

> *"Na hipótese em que legislação especial admita recuperação do imposto destacado em nota fiscal de aquisição do ativo, ele não poderá integrar o custo de aquisição nem afetar o resultado do exercício; daí porque será debitado a conta própria de ativo ou passivo circulante, conforme o caso."*

Quando a lei se refere a "recuperação do imposto", sempre se deve ter em mira a sistemática que rege tal imposto que enseja a sua recuperação.

A tese defendida pela recorrente despreza toda sistemática legal que rege o IPI e, principalmente, os termos do art. 11 da Lei nº 9.779/99, que limita o ressarcimento aos casos de **saldo credor**, decorrente de **aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização.**

Consta dos autos que, iniciado o procedimento de fiscalização no estabelecimento da recorrente, em razão do pedido formulado, a mesma foi intimada a apresentar: 1) relação contendo os produtos que industrializa; 2) relação das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo industrial; e 3) cópia do livro Registro e Apuração do IPI.

Em resposta, a recorrente informou:

> *"Por não ser contribuinte direto do IPI, deixa de apresentar a essa fiscalização os documentos constantes nos itens 1, 2 e 3 do Termo de Início de Fiscalização."*

O comando legal não se aplica ao comerciante equiparado a industrial. E, somente para argumentar, se assim fosse, a recorrente trouxe aos autos não o **saldo credor apurado na escrita fiscal**, mas, diretamente, os valores que foram pagos ao industrial, os quais poderiam, no máximo, constituir o crédito a ser escriturado nos livros fiscais. Está faltando, nessa matemática, a outra ponta da apuração do **saldo credor**, qual seja, o imposto destacado e cobrando na nota fiscal de saída.

Reafirme-se, entretanto, que o art. 11 da Lei nº 9.779/99 se aplica somente ao contribuinte do IPI cuja atividade seja de industrialização.

Em outras circunstâncias seria despiciendo empreender toda a explanação acima acerca da sistemática legal que rege a apuração do IPI. Entretanto, estando vazado nos fundamentos do recurso voluntário tese que tangencia a referida sistematização normativa,

sem, entretanto, observar a forma legal de apuração do IPI, mister foi explicitar a mesma em sua totalidade.

Por todo o exposto, restando claro que a lei autoriza ao industrial e não ao equiparado o ressarcimento de saldo credor apurado na escrita fiscal, regularmente efetuada, e não de imposto destacado na nota fiscal de entrada, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 22 de novembro de 2007.

MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 18 / 12 / 2007
Sueli Tolentino Mendes da Cruz
Mat. Siape 91751