



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

Processo nº 10840.720034/2004-18
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-005.233 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2018
Matéria PER/DCOMP - IPI
Recorrente IPIRANGA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BEBIDAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

IPI. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. AFERIÇÃO. DUPLICIDADE.

É correto o procedimento da fiscalização em glosar créditos apropriados em duplicidade.

Recurso Voluntário Negado. Direito Creditório Não Reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, José Renato P. de Deus e Raphael M. Abad, que convertiam o julgamento em diligência.

(assinatura digital)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinatura digital)

Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza - Relatora

Participaram do julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, José Renato Pereira de Deus, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Walker Araujo.

Relatório

Por ser sintético e transcrever os fatos, adota-se o relatório da DRJ/Ribeirão Preto, fls. 279 e seguintes¹:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento referente ao 3º trimestre de 2002, no valor de R\$ 65.081,71, com fundamento no artigo 11 da Lei 9.779, de 19 de janeiro de 1999, utilizado para efetivação de compensação tributária, conforme PER/DCOMP N° 5569.11166.310703.1.3.01-1100, transmitida em 31/07/2003.

Em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal nº 0810900 2007.00851-9, a autoridade fiscal propugnou pela glosa de créditos do IPI no valor de R\$ 28.137,33 por entender que os mesmos foram escriturados em duplicidade, em virtude do procedimento adotado na emissão de notas fiscais nas operações de encomenda detalhadas na Informação Fiscal de fls. 152/160.

Acatando o entendimento da autoridade fiscal, foi proferido Despacho Decisório de fls. 161, que deferiu parcialmente o ressarcimento solicitado, decisão esta que a Manifestante teve ciência em 16/07/2008 e, irresignada, apresentou sua Manifestação de Inconformidade em 13/08/2008, conforme fls. 277, deduzindo os seguintes argumentos em sua defesa:

1. *que a decisão se funda em premissas equivocadas;*
2. *que não há norma, em sede de IPI, que determine o estorno de crédito;*
3. *que financeiramente a referida operação não deu causa a nenhum dano ao erário federal, posto que, com ou sem, o envolvimento da empresa*

industrializadora, o resultado do IPI a ser recolhido pela Manifestante teria o mesmo valor numérico.

A manifestação de inconformidade foi considerada improcedente, vide ementa abaixo:

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

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

CRÉDITO DO IMPOSTO

A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período.

¹ Todas as páginas, referenciadas no voto, correspondem ao e-processo.

A contribuinte irresignada apresentou Recurso Voluntário, no qual repisou a argumentação da manifestação de inconformidade, acrescentando, em síntese, a descrição das operações de forma aprofundada:

- i) Remessa de empréstimo das embalagens da CBI - Companhia de Bebidas Ipiranga - para a Ipiranga;
- ii) Remessa para industrialização de embalagens da Ipiranga para a CBI;
- iii) Retorno de industrialização de embalagens da CBI para a Ipiranga;
- iv) Venda dos materiais aplicados na industrialização;
- v) Venda dos produtos industrializados pela CBI para os clientes da Ipiranga.

Formula questionamento sobre ausência de prejuízo ao Erário e pleiteia por realização de perícia.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Relatora.

1. Dos requisitos de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado de modo tempestivo, a ciência do acórdão ocorreu em **14 de fevereiro de 2013**, fls. 284, e o recurso foi protocolado em **11 de março de 2013**, fls. 287. Trata-se, portanto, de recurso tempestivo e de matéria que pertence a este colegiado.

2. Do mérito

2.1. Das operações praticadas e do crédito em litígio

A Recorrente inicia a sua argumentação na peça recursal, explicando o *modus operandi* entre a Ipiranga Indústria e Comércio de Bebidas Ltda - Recorrente, Ipiranga - que foi incorporada pela Companhia de Bebida Ipiranga - CBI - . Descreve as operações:

- i) Remessa de empréstimo das embalagens da CBI para a Ipiranga;
- ii) Remessa para industrialização de embalagens da Ipiranga para a CBI;
- iii) Retorno de industrialização de embalagens da CBI para a Ipiranga;
- iv) Venda dos materiais aplicados na industrialização;
- v) Venda dos produtos industrializados pela CBI para os clientes da Ipiranga.

Descreve o objeto social da Ipiranga e afirma que ela estava legalmente habilitada a efetuar operações de industrialização de refrigerantes não alcoólicos por conta

própria ou por encomenda através de terceiros. Defende que há absoluta legalidade da conduta adotada entre empresas do mesmo grupo econômico, desconsiderando o termo "operação ficta", utilizado no acórdão da DRJ/Ribeirão Preto. Posteriormente, inicia a descrição de cada etapa.

Tece longa consideração sobre a incidência do IPI e afirma que o empréstimo de embalagem não se encontra dentro das hipóteses previstas nos artigos 40 e 48 do RIPI/1998, aplicável aos fatos jurídicos da época.

Que a fiscalização federal não efetuou qualquer tipo de ressalva, questionamento ou discordância acerca da tributação efetuada pela CBI, quando da emissão das notas fiscais de "empréstimos de embalagens" para a Ipiranga e que as notas fiscais de "empréstimos de embalagens" foi objeto de escrituração nos livros fiscais correspondentes. Colaciona pareceres da Coordenação do Sistema de Tributação.

Posteriormente, a Recorrente trabalha com a questão da suspensão do IPI nas operações de "remessa para industrialização" e afirma que não há, por parte da fiscalização, qualquer ressalva de que as embalagens, emprestadas pela CBI, não tenham sido utilizadas.

Afirma que a operação "retorno de industrialização" de embalagens pode ser normalmente efetuada com a suspensão do IPI, sem nenhum obstáculo legal, desde que os produtos, resultantes da industrialização, sejam destinados a posterior comércio ou industrialização. Elucida que houve o pagamento integral do IPI e que o IPI lançado nas notas fiscais de "retorno de industrialização - cobrança de produtos de produção própria" foi objeto de escrituração e recolhimento aos cofres públicos.

Diz que o IPI foi cobrado nas operações de "empréstimos de embalagens" e nas operações de "retorno de industrialização", então, em razão do princípio da não-cumulatividade é legítimo o direito ao crédito, discorrendo sobre as entradas simbólicas e o seu direito ao crédito com previsão legal. Por fim, discorre sobre a ausência de prejuízo ao Erário e pleiteia por perícia técnica

Quanto à operação em análise, de transferência de embalagem, a fiscalização em momento algum questionou se era cabível ou não, o que ocorreu, na realidade, foi a forma como a Recorrente apurou o crédito, ou seja, em **duplicidade** por uma operação que a fiscalização considerou como "ficta", conforme expõe a informação fiscal, fls. 156 e seguintes:

A fiscalização analisou os documentos apresentados (notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias/produtos, livros registros de entradas e de saídas de mercadorias e de registro de IPI) e juntamente com as informações obtidas junto A empresa constatou que a fiscalizada operava da seguinte forma:

"modus operandi"

A fim de facilitar a identificação da encomendante e da industrializadora a fiscalização adotou o seguinte tratamento:

Empresa "A" a encomendante aqui fiscalizada CNPJ 04.890.377/0001-14 Empresa "B" a industrializadora, executora da encomenda CNPJ 55.960.736/0001-01.

A fiscalização chamou de empresa "A", a ora Recorrente, e empresa "B", a Companhia de Bebida Ipiranga. Na informação fiscal, fls. 156 e seguintes, ela explica o *modus*

operandi e demonstra, em que momento, a Recorrente se apropria em duplicidade do crédito, fls. 158:

1) *a empresa que já havia se apropriado do IPI quando da aquisição por empréstimos das embalagens (garrafas, latas e tampas) pelas notas fiscais emitidas pela empresa "B", mencionados no tópico Empresa "A" 1ª etapa, se apropriou novamente do IPI, agora, pelas notas de aquisição de refrigerantes emitida pela "B" (fls. 95 a 105). As respectivas notas fiscais foram escrituradas pela "A", em seu livro registro de entradas no CFOP 171 — compras para comercialização. O IPI foi creditado na coluna específica desse imposto e transferido para o livro registro de IPI, no final de cada período de apuração, conforme cópia do livro IPI (fls. 44);*

2) *como dito no item "h" a fiscalizada escriturou no livro registro de entradas de mercadorias e de apuração de IPI (fls. 61 a 68 e 44) utilizando o CFOP 194, as notas fiscais relativas As embalagens vazias, recebidas da empresa "B" como Retorno de Industrialização. Observa-se pela simples visualização dos valores escriturados no livro registro de IPI no período de 20 a 30 de setembro/2002, que os montantes consignados nas colunas Isentos/não tributáveis CFOP 199, 194 e 593, são os mesmos, ou seja, R\$ R\$306.993,36. Daí conclui-se operações casadas entre as empresas "A" e "B", com o fim específico de uma operação anular a outra, mantendo na empresa "A" os créditos indevidos de IPI sobre os empréstimos de embalagem;*

3) *a fiscalizada comercializou os refrigerantes recebidos de "B" utilizando em sua nota fiscal de saídas o CFOP 571 — VENDAS, conforme se comprova pelas cópias de notas fiscais de saídas extraídas por amostragem (fls. 106 a 111), cujo valor do IPI ali destacado, foi o mesmo de aquisição dos refrigerantes, ou seja, aqueles fixados de acordo com a tabela "B" descrita no item IV, a saber: IPI calculado pelo valor fixo, por unidade ou quantidade do produto, no caso, R\$ 1,88 e R\$ 0,96 por 24 unidades de garrafas de 600m1 e latas de 350m1. Assim sendo o valor do crédito do IPI apropriado pela empresa decorrente das aquisições de refrigerantes CFOP 171 (fls. 95 a 105) foram zerados pelos débitos nos mesmos valores quando da saídas destes para o mercado (fls. 106 a 111) Desse modo, todo o crédito de IPI decorrentes das aquisições por empréstimo das embalagens (garrafas, latas e tampas) ficaram integralmente de posse da "A".*

3) *A fiscalizada comercializou os refrigerantes recebidos da empresa "B" utilizando em sua nota fiscal de saídas o CFOP 571 — VENDAS, conforme se comprova pelas cópias de notas fiscais de saídas extraídas por amostragem (fls. 624 a 633), cujo valor do IPI ali destacado, foi o mesmo de aquisição dos refrigerantes, ou seja, aqueles fixados de acordo com a tabela "B" descrita no item IV, a saber: IPI calculado pelo valor fixo, por unidade ou quantidade do produto, no caso, R\$ 1,88 e R\$ 0,96 por 24 unidades de garrafas de 600m1 e latas de 350m1. Assim sendo o valor do crédito do IPI apropriado pela empresa decorrente das*

aquisições de refrigerantes CFOP 171 (fls. 598 a 614) foram zerados pelos débitos nos mesmos valores quando da saídas destes para o mercado CFOP 571 (fls. 624/633)

VI—QUANTO A CONCLUSÃO FISCAL

(...)

Desse modo, considerando aqui a industrialização por encomenda, a empresa "B" aplicou obrigatoriamente na fabricação de cada unidade de produto (refrigerante) as garrafas, as latas, as tampas das garrafas e das latas e o líquido, não subsistindo um sem o outro, e não tendo como desagregar o valor das embalagens dos valores dos demais insumos que compõem a unidade do produto, constituindo-se no valor tributável de incidência do IPI (valor de venda do produto composto pela embalagem mais conteúdo), em razão da forma de tributação a que se sujeita o produto em questão, (tabela B acima transcrita) na nota fiscal de saída desta, o IPI foi destacado de acordo com a referida tabela.

*Conseqüentemente, ao remeter as embalagens CFOP 593, com suspensão do IPI, a empresa "A", manteve o crédito do IPI incidente nas aquisições por empréstimos das embalagens (garrafas, latas e tampas, **não podendo ser novamente beneficiada com os mesmos créditos de IPI**, agora, decorrentes da incorporação daqueles valores das embalagens (garrafas, latas e tampas) pela empresa "B", ao valor do produto tributado pelo IPI que retornou ao seu estabelecimento.*

*Assim sendo a fiscalização utilizando-se dos valores escriturados pela empresa em seu livro registro de IPI (fls. 44) elaborou um demonstrativo (fls. 112) referente ao 3º dec. 09/02, que fará parte integrante e inseparável do presente termo, onde consta o saldo credor do IPI apurado pela empresa, pleiteado no presente processo, bem como o valor do IPI passível de glosa relativos As embalagens emprestadas, subtraído daquelas devolvidas, por restar provado ser decorrente de duplicidade de créditos, **uma vez que a fiscalizada se apropriou dos créditos de IPI por ocasião dos empréstimos e outra vez quando recebeu os produtos industrializados sob encomenda - IPI por unidade de produto (embalagem e conteúdo)**. Foram anexadas ao referido demonstrativo as notas fiscais de devolução de compras e de empréstimos, estornadas no livro registro de IPI "Outros Débitos" (fls. 113 a 131).*

(grifos não constam no original)

Quanto aos preceitos legais aplicáveis ao caso, transcreve-se a legislação de regência aplicável na época dos fatos:

Decreto 2.637, de 1998 - RIPI

Art. 40. Poderão sair com suspensão do imposto:

(...)

VII - as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem destinados a industrialização, desde que os

produtos industrializados devam ser enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos;

VIII - os produtos que, industrializados na forma do inciso anterior e em cuja operação o executor da encomenda não tenha utilizado produtos de sua industrialização ou importação, forem remetidos ao estabelecimento de origem e desde que sejam por este destinados:

a) a comércio;

Art. 118. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:

Art. 119. Nos casos de produtos industrializados por encomenda será acrescido, pelo industrializador, ao valor da operação definido no artigo anterior, salvo se se tratar de insumos usados, o valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, fornecidos pelo encomendante, desde que este não destine os produtos industrializados (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 4º, Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 27, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15):

Art. 126. Os produtos dos Capítulos 21 e 22 da TIPI relacionados nas Tabelas "A" e "B" dos arts. 135 e 136 sujeitam-se, por unidade ou por determinada quantidade de produto, ao imposto, fixado em Reais (Lei nº 7.798, de 1989, arts. 1º e 3º).

Art. 175. Poderá ser mantido o crédito do imposto referente a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados ou adquiridos para industrialização dos produtos saídos do estabelecimento industrial com suspensão do imposto nas hipóteses dos incisos II, III, VII, IX, X e XI do art. 40.

(grifos não constam no original)

Lei nº 9.779, de 1999

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.

A questão de ter sido considerada como "**operação ficta**" tem como objetivo a ausência de propósito negocial, que não encontrou o porquê da realização de tal procedimento a não ser a geração de duplidade de crédito, vedada pela legislação, ademais, a

Recorrente não obedeceu aos preceitos legais, que regem o IPI. A fiscalização, fls. 158, diz que: *"Tal retorno ocorreu apenas simbólico, fictício, cujas notas foram emitidas com o fim específico de anular aquelas operações de remessas enviadas pela "A" no código 593, mencionado no tópico "Empresa "A" 1a etapa"*². Sobre o propósito negocial relevante é trazer ensinamentos da doutrina de MARCO AURÉLIO GRECO:

Grande parte da doutrina brasileira sustentou na vigência do Código Civil de 1916 que a simulação corresponderia a um vício da vontade.

Esta, porém, não é a única maneira de conceber a figura da simulação no Código Civil. Assim, por exemplo, ORLANDO GOMES examina a fenomenologia da simulação a partir da ideia de causa do negócio jurídico. Desde ângulo assume relevância aquilo que designa por "propósito negocial" (negocial, aqui, no sentido de negócio jurídico e não de empreendimento ou "business").

Este autor esclarece que "no esquema legal de cada tipo de negócio encontra-se a 'causa' que o legitima, inalterável ao arbítrio de que o pratica. Assim, haverá, em princípio, ato simulado quando "determinado 'tipo' de negócio jurídico seja utilizado para a consecução de fim não correspondente exatamente à sua causa. E mais, "declarando o que realmente não querem, visam as partes à obtenção de resultado diverso da sua causa típica, mas não pretendem o negócio que praticam".

Ou seja, identificar a finalidade e a causa do negócio é o parâmetro para aferir a ocorrência ou não da simulação.

Portanto, no exame de determinado caso concreto, para saber se estamos ou não diante de hipótese de simulação, importa não apenas perguntar se há uma dualidade de vontades, mas, principalmente, detectar se há um motivo real que não corresponda ao motivo aparente².

O cerne da questão está em que a Recorrente **apropriou-se dos créditos de IPI por ocasião dos empréstimos e outra vez quando recebeu os produtos industrializados sob encomenda - IPI por unidade de produto (embalagem e conteúdo), quando recebeu os produtos industrializados sob encomenda - IPI por unidade de produto (embalagem e conteúdo)**, apropriando-se, dessa forma, **em duplicidade**, o que fez corretamente a fiscalização em glosá-los.

O artigo 175, do RIPI/1998 permite a manutenção do créditos de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários saído do estabelecimento com suspensão. No entanto, a partir das operações casadas entre as empresas Ipiranga e a CBI, com o fim específico de uma operação anular a outra, mantendo na Ipiranga os créditos indevidos de IPI sobre os empréstimos de embalagem e de parte das aquisições de embalagens (garrafas e tampas) com suspensão do IPI; a Ipiranga manteve o crédito do IPI incidente nas aquisições por empréstimos das embalagens (garrafas, latas e tampas, **não podendo ser novamente beneficiada com os mesmos créditos de IPI**, agora, decorrentes da incorporação daqueles valores das embalagens (garrafas, latas e tampas) pela empresa CBI, ao valor do produto tributado pelo IPI que retornou ao seu estabelecimento. Nesse sentido, mantém-se a decisão da DRJ/Ribeirão Preto.

² GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 276, 277.

No que concerne à alegação de ausência de dano ao Erário, esta não merece prosperar, uma vez que o sistema de arrecadação e concessão de benefícios não prevê a hipótese de creditamento em duplicidade. Ademais, além da função arrecadatória, o Direito Tributário possui função social em um Estado Democrático de Direito e também função regulatória, sendo que se uma empresa é permitida com a possibilidade de aferição de crédito em duplicidade, tal benesse acarretaria um nítido benefício para implementar uma futura concorrência desleal em relação a outras empresas, que atuam no mesmo ramo.

Quanto ao pedido de perícia, este não foi realizado em sede de manifestação de inconformidade³, encontra-se precluso, pois aquele seria o momento. Além disso, o trabalho da fiscalização para fundamentar o despacho decisório foi minucioso, não apresentando necessidade para tanto.

3. Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário e, no mérito, negar provimento.

Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza

³ Decreto nº 70.235, de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.