



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

Processo nº 10875.720322/2010-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-002.178 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2014
Matéria IPI - Ressarcimento
Recorrente KIMBERLY CLARK INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

RESSARCIMENTO DE IPI. INSUMOS. ATIVO IMOBILIZADO.

O direito ao crédito de IPI é restrito aos insumos do processo produtivo assim como definidos na legislação deste imposto. O contribuinte não pode creditar-se do IPI na aquisição de bens pertencentes ao ativo imobilizado.

RESSARCIMENTO DE IPI. DIREITO CREDITÓRIO. PROVA.

Na restituição/ressarcimento/compensação cabe ao contribuinte o ônus de provar a certeza e liquidez de seu direito creditório.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martinez Lopez, José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Bernardo Motta Moreira e Andrada Márcio Canuto Natal.

Relatório

Por economia processual e por bem relatar os fatos até aquele momento adoto e transcrevo o relatório utilizado pela 8ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto no Acórdão ora recorrido.

Trata-se de manifestação, apresentada pela empresa em epígrafe, ante Despacho Decisório de autoridade da Delegacia da Receita Federal do Brasil que deferiu parcialmente pedido de ressarcimento e, conseqüentemente, homologou parcialmente a compensação declarada.

Consta nos autos que o crédito tributário que se pretendeu compensar refere-se ao saldo credor do IPI de que trata o artigo 11 da Lei nº 9.779/99, no montante de R\$ 3.429.927,97, relativo ao 3º trimestre de 2007.

A Delegacia de origem, mediante despacho decisório, constatou que dentre as matérias primas consideradas pela contribuinte constavam compras para industrialização CFOP 1101, 2101 e 3101^{de} facas e contra facas, correias e rolamentos diversos, elemento filtrante, gastos com manutenção, ajuste de câmbio, entre outros. Tais produtos são do ativo imobilizado **ou** não podem ser classificados como insumos, por não se enquadrarem no conceito de MP, PI e ME.

Face às considerações contidas no despacho supra, o pedido eletrônico de ressarcimento foi deferido parcialmente, no valor de **R\$ 2.501.745,34**, e **as compensações foram HOMOLOGADAS** até o limite do crédito deferido.

Regularmente cientificada da homologação parcial da compensação, a empresa apresentou manifestação de inconformidade, na qual, em suma, fez as seguintes considerações:

a) houve equívoco da fiscalização na totalização dos valores glosados relativamente aos produtos em relação aos quais não foram considerados insumos. A soma desses produtos totaliza a importância de **R\$ 4.931,29**, conforme se pode verificar da inclusa planilha e das notas fiscais. Tendo a glosa atingido a importância de R\$ 172.698,74, ou seja a glosa acabou por atingir produtos que a própria fiscalização entende haver direito de crédito, devendo ter havido erro na totalização.

b) a autoridade lançadora incluiu indevidamente no rol dos produtos glosados, as caixas referidas na Nota Fiscal de nº 2917, emitida pela Empresa Brasileira de Peças Plásticas Ltda.. Trata-se da embalagem que é adquirida constante e necessariamente pela Manifestante para a industrialização do produto "Intimus - Gel" (absorvente higiênico, cuja saída é tributada com alíquota de 0% zero por cento - de IPI);

c) a fiscalização apontou, como suscetíveis de glosa, produtos que - como as facas e contrafacas, não há destaque de IPI por parte do fornecedor e que, obviamente, não ocorreu o creditamento do Imposto por parte da Impugnante. Nesse sentido apontam-se as Notas Fiscais 05168 e 05087 emitidas por Ferbel Ind. Com. e Serviços de Ferramentas Ltda.). E por não ter havido creditamento, também não haveria qualquer ressarcimento a ser feito e tampouco glosa.

d) a glosa efetivada não pode prevalecer porque, conforme se constata do **incluso laudo elaborado pelo Departamento Técnico da Impugnante (doc. 14), com exceção das embalagens do produto "Intimus Gel", todos os insumos apontados**

integram o processo produtivo e, nada obstante não integrarem o produto final, sofrem desgaste no processo produtivo e tem contato direto com o produto final.

e) os referidos produtos não podem, por sua natureza e por disposição legal, serem classificados como bens pertencentes ao ativo permanente. Isto porque, de acordo com a disposição contida no artigo 301 do Regulamento do Imposto de Renda, quando o produto adquirido tiver vida útil inferior a 01 (um) ano e o seu valor (unitário) de aquisição não ultrapasse a quantia de R\$ 326,61, não se pode classificá-lo como bem pertencente ao ativo permanente.

f) por não se tratar de material de consumo, sua caracterização como insumo é inquestionável, devendo, pois, ser reconhecido o direito ao creditamento do Imposto e o direito ao ressarcimento do crédito decorrente da aquisição dos aludidos produtos que são utilizados na fabricação de produto cuja saída é tributada com alíquota de 0% (zero por cento) de IPI. Nesse sentido é iterativa a jurisprudência administrativa e judicial.

Por fim, solicitou que a Manifestação de Inconformidade seja acolhida e julgada inteiramente procedente para, reformando o despacho decisório proferido pela DERAT/SP, declarar-se que o contribuinte tem direito ao ressarcimento da totalidade do crédito objeto do Pedido de Ressarcimento e, conseqüentemente, que seja homologada a compensação.

Ao julgar referida manifestação de inconformidade, a 8ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto indeferiu-a por meio do Acórdão nº 14-34.512, cuja ementa transcreve-se abaixo:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS IPI*

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

RESSARCIMENTO. GLOSA DE CRÉDITO.

Somente geram direito ao crédito do IPI os bens/produtos que se consumam por decorrência de contato físico com o produto fabricado desde que não contabilizados no ativo permanente.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Não concordando com referida decisão o contribuinte apresentou recurso voluntário repetindo basicamente os mesmos argumentos em sede de manifestação de inconformidade e que podem assim ser resumidos:

- que houve um equívoco cometido na totalização dos valores glosados. A glosa de valor teria sido de R\$ 172.698,74, porém a empresa teria somado o valor dos itens relacionados como glosados pela fiscalização e chegou a valor bem menor, acusando esta diferença na manifestação de inconformidade. Que a DRJ desconsiderou esta alegação com o argumento de que a lista constante da fls. 163 configuraria apenas “um exemplo” dos bens que foram considerados como insumos pela empresa e que a fiscalização teria disponibilizado na listagem de fls. 157/163 apenas os produtos passíveis de ressarcimento e não aqueles sobre os quais não há a possibilidade;

- que a autoridade julgadora diante da inconsistência dos números que compõem o total da glosa, prefere negar o direito ao contraditório e à ampla defesa do que enxergar o defeito do lançamento. Segundo a defesa é inaceitável que o contribuinte não tenha o direito de saber a relação de todos os produtos objeto da glosa. Indaga como exercer a impugnação correta do lançamento, se não sabe qual o exato elenco dos produtos e tampouco a razão das glosas;

- cita o art. 142 do CTN e diz que a despeito de não estar diante de um auto de infração, que a cobrança decorrente da glosa de compensação não deixa de ser um lançamento tributário. Neste sentido, afirma que a autoridade administrativa pretende constituir o crédito tributário sem se dar ao trabalho de determinar a matéria tributável;

- em relação à glosa de material de embalagem que seria destinado a produto não industrializado por aquele estabelecimento, afirma que não existe vedação legal ao aproveitamento deste crédito. No caso os materiais de embalagem seriam destinados ao produto “absorventes íntimos” e nada impede que o referido estabelecimento adquira as embalagens, armazene-as e transfira-as ao estabelecimento fabricante da mesma empresa;

- quanto aos demais produtos glosados, anexa laudo elaborado pelo Departamento Técnico da Recorrente, afirmando que a teor do disposto no art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda, eles não poderiam ser classificados no ativo permanente e, sendo assim, por não se tratar de material de consumo, sua caracterização como insumo é inquestionável, tendo direito ao creditamento do IPI. Afirma que os produtos objeto da glosa encaixam-se perfeitamente nos parâmetros estabelecidos pelo Parecer Normativo nº 65/79, na medida em que, “não pertencendo eles ao ativo permanente, são consumidos no processo industrial em razão do contato físico com o produto em fabricação, como é o caso das facas e lâminas de serra referidos neste item”.

Por fim solicita o acatamento do recurso voluntário para se reconhecer que o contribuinte tem direito ao ressarcimento da totalidade do crédito objeto do pedido, com o que deverá ser inteiramente homologada a compensação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade e, por isto, dele tomo conhecimento.

Em primeiro lugar o contribuinte afirma que houve erro na totalização dos valores glosados. Este erro teria sido apontado na manifestação de inconformidade e repellido pela decisão recorrida.

De acordo com o contribuinte, houve glosa no pedido de ressarcimento no valor de R\$ 172.698,74, mas que teria somado as notas fiscais dos produtos glosados, constantes da listagem ao final da fl. 163, e a glosa deveria ter sido no montante de R\$ 4.931,29. Já a decisão recorrida afirma que a listagem do final da fl. 163 é apenas exemplificativa dos produtos glosados, não representando a totalidade destes produtos.

Em seu recurso voluntário, o contribuinte afirma que em sendo assim, estaria prejudicada em seu direito de defesa, pois teria direito de saber a totalidade dos produtos que foram objetos de glosa. Neste sentido, cita o art. 142 do CTN e afirma que a glosa de compensação é correspondente a um lançamento tributário e não pode a autoridade administrativa constituir o crédito tributário sem determinar a matéria tributável.

Analisando o presente processo, constato inicialmente que o contribuinte equivocou-se ao apresentar os números referentes à glosa do ressarcimento de IPI. Ele acusa erro de cálculo inexistente. A glosa de créditos de IPI no presente processo de ressarcimento corresponde a R\$ 928.182,63 que é a diferença entre o valor pedido (R\$ 3.429.927,97) e o valor reconhecido pelo despacho decisório (R\$ 2.501.745,34). O contribuinte equivoca-se ao afirmar que o valor glosado é de R\$ 172.698,74. Este valor apresentado pelo contribuinte corresponde ao valor da compensação não homologada no presente processo (PER/DCOMP nº 28742.83092.171007.1.3.01- 3669, fls. 257/260 – numeração digital) que decorre da diferença entre o valor da compensação (R\$ 2.674.444,08) e valor homologado em face da insuficiência de crédito de IPI (R\$ 2.501.745,34).

Em seguida o contribuinte volta a equivocar-se ao afirmar que o crédito glosado verdadeiro teria sido de R\$ 4.931,29. Para chegar a este número ele pegou a relação exemplificativa constante da listagem elaborada pela fiscalização ao final da fl. 163 (fl. 294 da numeração digital) e somou os valores creditados nas notas fiscais exclusivamente daqueles produtos. Porém como deixou claro a fiscalização, bem como a decisão recorrida, aqueles itens são exemplos de produtos, cujo créditos de IPI não foram acatados, ou por fazer parte do ativo imobilizado ou por não se encaixar no conceito de insumos. Veja que a fiscalização nesta listagem coloca o seguinte título “Exemplo de Produtos Excluídos”.

Portanto, está claro que não houve erro de soma na apuração dos créditos de IPI.

O contribuinte afirma que houve cerceamento do direito de defesa, pois a fiscalização, para efetuar o “lançamento” deveria ter relacionado todas as notas fiscais objeto de glosa do IPI, a teor do que dispõe o art. 142 do CTN.

Ao contrário do que afirma o contribuinte não há no presente caso lançamento tributário, nos termos do art. 142 do CTN. Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI previsto no art. 11 da Lei nº 9.779/99, cumulado com pedido de compensação de que trata o art. 74 da Lei nº 9.430/96 e tem como sustentação no CTN o art. 170. Abaixo as legislações citadas:

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 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.

Art. 74 da Lei nº 9.430/96:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

(...)

Art. 170 do CTN:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (grifei)

(...)

Nos institutos da restituição, ressarcimento e compensação, embora sejam direitos garantidos ao contribuinte, cabe a ele demonstrar e fazer prova do direito creditório. Nos termos do inc. I do art. 333 do CPC, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto à existência de fato constitutivo do seu direito.

No caso do art. 142 do CTN, o qual regulamenta a atividade do lançamento tributário, resta claro que o ônus da prova é da autoridade administrativa competente para constituir o crédito tributário.

No presente caso o contribuinte apresentou o pedido de ressarcimento no valor de R\$ 3.429.927,97 por meio do PER/DCOMP nº 38831.54007.171007.1.1.01-3942, fls. 16/256. Neste mesmo instrumento relacionou todas as notas fiscais do terceiro trimestre de 2007 às quais faria jus ao crédito de IPI.

A Delegacia da Receita Federal da Administração Tributária em São Paulo, em ação fiscal realizada para verificar a procedência dos créditos tributários solicitados pelo contribuinte e conferindo os produtos adquiridos constantes das referidas notas fiscais, constatou que o direito creditório restringia-se aos produtos relacionados nas listagens de fls. 288/294 (numeração digital). Após relacionar todos os produtos com respectivos valores do direito creditório do IPI, elaborou a planilha de fl. 297 (n. digital) por meio da qual demonstra os ajustes realizados no Livro Registro de Apuração do IPI que resultou no valor do total do direito creditório do contribuinte em R\$ 2.501.745,34.

Com base nestes demonstrativos a autoridade administrativa proferiu o despacho decisório, fls. 299/303, por meio do qual reconheceu crédito tributário relativo ao ressarcimento de IPI do 3º trimestre de 2007 no valor de R\$ 2.501.745,34 e conseqüentemente homologou parcialmente as declarações de compensação do presente processo até o limite deste valor.

Fica claro, portanto, que não houve cerceamento do direito de defesa do contribuinte. Resta evidente que o recorrente deixou de exercer este direito de defesa ao não efetuar a juntada de todas as notas fiscais dos produtos em que o direito creditório foi negado, fazendo acompanhar de elementos que pudessem demonstrar que a glosa teria sido efetuada de maneira incorreta. Na verdade o contribuinte só faz esta defesa em relação a uma pequena parte dos produtos glosados. Poderia tê-lo feito da totalidade, pois tem em seu poder todas as notas fiscais com os produtos a que teria direito ao crédito.

Passemos então à análise dos poucos produtos em que o contribuinte alega ter direito creditório e que a glosa teria sido efetuada de maneira incorreta.

O contribuinte teve glosa relativa a aquisição de material de embalagem (CAIXA DISP. INTIMUS VERDE 95X87X 40MM; CAIXA DISP INTIMUS ROSA 95X87X) por não estar relacionado com o seu processo produtivo, já que aquele estabelecimento não é produtor de absorventes higiênicos. O contribuinte alega corretamente que nada impede que este estabelecimento adquira as embalagens, armazene-as e transfira-as para outro estabelecimento da mesma empresa. Este argumento é correto, mas está desprovido de qualquer prova de que de fato isto teria ocorrido e também de que os procedimentos legais para a manutenção deste crédito teriam sido efetuados de forma correta.

Em relação aos demais produtos o contribuinte apresenta um laudo elaborado pelo seu departamento técnico, tentando demonstrar que eles atendem à exigência legal para

encaixarem-se no conceito de insumos. Sustenta que o art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda não permite que eles sejam classificados como bens pertencentes ao ativo permanente por terem valor unitário de aquisição inferior a R\$ 326,61. Desta forma, a sua caracterização como insumo seria inquestionável pois, não pertencendo ao ativo permanente, são consumidos no processo industrial em razão do contato físico com o produto em fabricação. Cita ainda um trecho do Parecer Normativo nº 65/79 para afirmar que os produtos, tais como é o caso das facas e lâminas de serra, encaixam-se exatamente neste conceito.

Inicialmente é necessário esclarecer que o art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/99, não traz conceito do que é ativo permanente e nem serve para regulamentar direito de créditos de IPI. Este artigo trata de dedução de despesa operacional para fins de apuração do lucro e conseqüentemente para composição da base de cálculo do Imposto de Renda.

Art. 301 do RIR:

Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

(...)

O conceito de ativo permanente vem dos art. 178 e 179 da Lei nº 6.404/76, abaixo transcrito, o qual não traz nenhuma restrição quanto a valor do produto, para que possa ser classificado contabilmente neste quesito.

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

- a) ativo circulante;*
- b) ativo realizável a longo prazo;*
- c) ativo permanente, dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido.*

(...)

Obs.: a redação deste artigo não está atualizada, porém esta redação vigorava na época do fato gerador e é mais didática para o conceito de ativo permanente que não é mais utilizado pela legislação atual.

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

VI - no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

Parágrafo único. Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.

Estabelecido o conceito de ativo permanente devemos então ir em busca do Regulamento do IPI, Decreto nº 7.212/2002, que estava em vigor na época do pedido de ressarcimento de créditos de IPI e assim estabelecia em seu art. 164:

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a MP, PI e ME , adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

Portanto se o produto adquirido encaixar-se no conceito de ativo permanente, dele não haverá direito a creditamento de IPI, independente do seu valor comercial.

O laudo técnico apresentado pelo contribuinte, fls. 403/418 (numeração digital) a respeito da utilidade de vários equipamentos, não tem o condão de afastá-los do conceito de ativo imobilizado. Pelas fotos apresentadas vê-se que são elementos que integram os maquinários do ativo imobilizado. Fala-se de seu consumo no processo industrial, porém sem estabelecer o tempo de troca/reposição, bem como a duração de sua vida útil. Volto a afirmar então que cabe ao contribuinte demonstrar a prova de seu direito creditório, sendo as provas trazidas ao processo insuficientes para descaracterizar os produtos como sendo do ativo imobilizado.

Assim, nos termos do art. 170 do CTN, não estando demonstradas a certeza e liquidez do direito creditório, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator