



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.913523/2010-93
ACÓRDÃO	3302-014.666 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CRYOVAC BRASIL LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

IPI. CRÉDITO BÁSICO. MATÉRIA-PRIMA, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, MATERIAL. DE EMBALAGEM.

Quando não comprovado que os itens adquiridos estejam abarcados pelo conceito de Matéria-Prima, Produtos Intermediários ou Material de Embalagem a empresa não possui Direito ao Ressarcimento de IPI

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, em 20 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Mario Sergio Martinez Piccini – Relator

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito de IPI, nos termos o artigo 11 da Lei nº 9.779/99, referente ao terceiro trimestre de 2005, tendo sido apresentada também declaração de compensação vinculada ao crédito pleiteado.

Por meio do despacho Decisório emitido pela DERAT/São Paulo foi reconhecido parcialmente o pleito em apreço, ocorrendo glosa de créditos considerados indevidos.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA (DRJ), por meio do Acórdão nº 01-35.214 de 09 de maio de 2018 (fls. 277/292), negou provimento à manifestação de inconformidade, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005 RESSARCIMENTO. DIREITO CREDITÓRIO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

O ressarcimento de IPI vincula-se ao preenchimento das condições e requisitos determinados pela legislação tributária, devendo ser indeferido em sua parcela cuja existência não resulte comprovada.

DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. QUANTUM RECONHECIDO.

As declarações de compensação devem ser homologadas no limite do direito creditório comprovado pelo sujeito passivo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Na descrição de seu voto a DRJ apresentou sua análise conforme resumidamente exposto:

Em análise à presente manifestação de inconformidade, verifica-se que dela não consta qualquer referência aos motivos que determinaram a redução do direito creditório pleiteado em razão da não apresentação de notas fiscais. Com efeito, limita-se o impugnante a sustentar, em caráter geral, a possibilidade de aproveitamento de créditos em relação a quaisquer entradas no estabelecimento industrial, desde que oneradas pelo imposto e integrem o processo produtivo lato sensu. Não há, no entanto, qualquer objeção quanto a glosas decorrentes da falta de prova do direito invocado.

Neste passo, em relação a matérias para as quais inexiste contestação oposta pela manifestação de inconformidade, tem-se que elas, por incontroversas, tornam-se definitivas em sede administrativa, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo artigo 67 da Lei nº 9.532, de 1997.

Neste ponto, embora seja de conhecimento corrente, cumpre assinalar que nem todos os créditos de IPI escriturados pelo estabelecimento industrial são passíveis de ressarcimento. A despeito de não poderem ser ressarcidos/compensados, tais créditos podem ser

mantidos na escrita fiscal do IPI para dedução dos débitos das saídas futuras. Incluem-se dentre esses créditos não ressarcíveis, por exemplo, aqueles decorrentes de aquisições de mercadorias para revenda, de devolução e retorno de mercadorias, os saldos credores acumulados em trimestres-calendários anteriores e o crédito presumido de IPI para ressarcimento da contribuição para o PIS/PASEP e para a Cofins (previsto nas Leis nº 9.363/96 e 10.276/2001) quando transferido para estabelecimentos filiais.

O princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI, portanto, é exercido pela sistemática de créditos e débitos do IPI, segundo a qual do imposto devido pela saída de produtos do estabelecimento deve ser abatido o imposto pago relativamente aos produtos nele entrados, desde que os mesmos tenham sido destinados à comercialização, industrialização ou acondicionamento, evitando-se, desta forma, a cobrança de imposto sobre imposto, a chamada “tributação em cascata”, de modo que somente o valor referente à diferença encontrada deverá ser recolhido ao Erário.

Por sua vez, o art. 11 da Lei nº 9.779, de 11/01/1999, é explícito quanto à apuração de créditos de IPI em relação à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização:

“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.” (destacou-se)

É com fundamento em tais disposições normativas que o Regulamento do IPI – Decreto nº 7.212/2010 – estabelece em seu art. 226, I, que:

“Art.226. 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 matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os 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;”

Assim, os estabelecimentos industriais têm direito ao ressarcimento e à compensação do saldo credor do imposto decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na industrialização de novos produtos, não se referindo, a legislação vigente, ao direito a crédito decorrente “de toda e qualquer operação de aquisição (entrada) de mercadorias/produtos onerados pelo tributo que, integrando ou não o

produto final (...), sejam essenciais à atividade empresarial como um todo”, conforme sustenta, equivocadamente, o sujeito passivo.

E, para efeito de crédito do imposto, o Regulamento do IPI esclarece (art. 226, I) que se incluem no conceito de matéria-prima e produto intermediário os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos no ativo permanente.

O Parecer Normativo CST nº 65/79, elucidando o disposto no art. 66 do RIPI/79 (de semelhante teor e cuja base legal era o mesmo art. 25 da Lei nº 4.502/1964), estabelece que:

“11. Em resumo, geram direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final, (matérias-primas e produtos intermediários, ‘stricto-sensu’, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.” (grifou-se)

No caso concreto, operações relativas a notas fiscais de entrada com CFOPs correspondentes à aquisição de material de consumo não são, efetivamente, passíveis de apuração de créditos do imposto. Acresça-se que, ao efetuar o débito do IPI no custo da mercadoria adquirida, o sujeito passivo de fato ratificou a impossibilidade de ressarcimento de tais créditos, como observou a autoridade administrativa em seu Termo de Informação Fiscal.

Quanto à inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação em questão, embora tais fenômenos sejam evidentemente inexistentes na espécie, vale destacar que, uma vez positivado o modelo normativo, impõe-se à autoridade tributária aplicá-lo, na medida em que desenvolve atividade vinculada. Ou seja, não compete à autoridade administrativa apreciar questões que importem, direta ou indiretamente, arguições de inconstitucionalidade do texto normativo.

Não por outra razão, o tema foi objeto da Súmula CARF nº 2, como segue:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Em relação a notas fiscais de retorno de mercadorias que haveriam sido enviadas para demonstração, verifica-se que a autoridade fiscal aponta, como fundamentos de tais glosas, que:

a) as notas fiscais de retorno para demonstração referem-se em sua maioria a devoluções de notas fiscais relativas a máquinas as quais permaneceram nos estabelecimentos de empresas por períodos superiores a seis meses, chegando a permanecer em muitos casos por prazo superior a 3 anos, tratando-se em verdade, pois, de empréstimos de bens não fungíveis, assim definidos como comodato (art. 579 do Código Civil); e

b) foram apuradas divergências entre a alíquota da saída da mercadoria e aquela incidente por ocasião do retorno, havendo o contribuinte utilizado a mesma alíquota da saída, embora a alíquota na data de retorno fosse zero.

Limita-se o contribuinte, contudo, a sustentar que o “imposto relativo às quantidades devolvidas se calcula pela alíquota vigente ao tempo da ocorrência do fato jurídico tributário, e não quando da escrituração ou da entrada do produto no estabelecimento que efetuar a devolução”. Aduz, assim, que “a variação da alíquota no período compreendido entre a remessa e a devolução de produtos (...) deve ser desconsiderada para efeito de indicação do imposto na nota fiscal de devolução”.

Ausente, pois, qualquer referência à afirmação no sentido de que tais remessas para demonstração representariam, em verdade, operações de comodato, nos termos do art. 579 do vigente Código Civil Brasileiro.

Tenha-se presente, porém, que o procedimento descrito pelo próprio contribuinte para sustentar o seu direito creditório apresenta-se como bastante e suficiente ao indeferimento de seu pleito.

É que as remessas de produtos em demonstração não são beneficiadas por isenção, suspensão ou qualquer outra hipótese que, especificamente, as dispense da incidência do imposto (excetuada a hipótese de remessa diretamente a exposição em feiras de dispõe o art. 43, II, do RIPI/2010), razão pela qual tais operações são normalmente tributadas pelo IPI, como aliás se deu no caso concreto, em que o imposto foi devidamente destacado nas respectivas notas fiscais de saída.

Por ocasião do retorno do produto recebido em demonstração, o estabelecimento industrial, em princípio, fará jus ao crédito do IPI que fora destacado no documento fiscal de remessa, conforme preceitua o art. 229 do RIPI/2010 (idêntica previsão constava do RIPI/2002), litteris: “É permitido ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, creditar-se do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, total ou parcial(Lei nº 4.502, de 1964, art. 30)”.

Todavia, o direito ao crédito do imposto encontra-se condicionado ao cumprimento das exigências estipulados pelo Regulamento em tela, em especial aquelas delineadas em seu art. 231(idêntica previsão constava do RIPI/2002):

“Art.231. O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências:

I-pelo estabelecimento que fizer a devolução, emissão de nota fiscal para acompanhar o produto, declarando o número, data da emissão e o valor da operação constante do documento originário, bem como indicando o imposto relativo às quantidades devolvidas e a causa da devolução; e II-pelo estabelecimento que receber o produto em devolução:

a) menção do fato nas vias das notas fiscais originárias conservadas em seus arquivos;

b) escrituração das notas fiscais recebidas, nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente, nos termos do art. 466; e

c) comprovação, pelos registros contábeis e demais elementos de sua escrita, do ressarcimento do valor dos produtos devolvidos, mediante crédito ou restituição dele, ou substituição do produto, salvo se a operação tiver sido feita a título gratuito.

(...)

Art.234. Na hipótese de retorno de produtos, deverá o remetente, para creditar-se do imposto, escriturá-lo nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente, nos termos do art. 466, com base na nota fiscal, emitida na entrada dos produtos, a qual fará referência aos dados da nota fiscal originária.” (destacou-se)

Note-se que o Regulamento do IPI não fala em destaque do imposto, por parte do estabelecimento que fizer a devolução, quando da emissão de nota fiscal para acompanhar o produto devolvido. Determina, antes, que seja indicado em tal nota fiscal “o imposto relativo às quantidades devolvidas”. Ou seja, no campo “Informações Complementares” é que o estabelecimento que fizer a devolução deverá mencionar os dados relativos à Nota Fiscal emitida quando da entrada do produto em seu estabelecimento, notadamente: número, data, série se houver, valor total, bem como, se for o caso, o valor do IPI incidente na operação.

Nesse sentido, para o estabelecimento industrial que efetuou a remessa, impõe-se o destaque do imposto na nota fiscal de saída e, por ocasião do recebimento em retorno, fazer menção do fato nas vias das notas fiscais originárias e escriturar as notas fiscais recebidas nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque (ou em sistema equivalente). Atente-se que, nesta hipótese, o direito ao crédito é atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados, conforme expressamente preceitua o § 1º do art. 225 do RIPI/2010:

“Art.225. A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo(Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

§1º O direito ao crédito é também atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados.” (destacou-se)

Por sua vez, o estabelecimento que efetuar a devolução deverá emitir nota fiscal para acompanhar o produto, com os dados exigidos pelo art. 231, I, do RIPI/2010 e, ainda, anular, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto relativo aos produtos devolvidos a que se

reporta o inciso I do mencionado art. 231, nos termos em que determina o art. 254, VI, do RIPI/2010:

“Art.254. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto(Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º,Decreto-Lei no34, de 1966, art. 2º, alteração 8a,Lei no 7.798, de 1989, art. 12, e Lei no9.779, de 1999, art. 11):

(...)

VI-relativo a produtos devolvidos, a que se refere o inciso I do art. 231.” Em síntese, os procedimentos estipulados pelo Regulamento do IPI fazem com que haja uma efetiva transferência de crédito, do comprador original, ora remetente, para o seu fornecedor, com o intuito de anular o imposto destacado pelo último quando ele deu saída originalmente ao produto. Por outro lado, o dever de anulação, mediante estorno, por parte do remetente do produto devolvido, vincula-se exatamente à referida transferência de crédito. Constata-se, desta forma, que a legislação visa obstar a duplicidade de aproveitamento do crédito do imposto, fazendo com que os efeitos fiscais da operação fiquem inteiramente zerados: no remetente (que devolve) anula-se o crédito, no fornecedor, anula-se o débito.

Ressalte-se, neste ponto, que os procedimentos a serem adotados, tanto na remessa para demonstração quanto na respectiva devolução, são apenas e exclusivamente aqueles prescritos pelo Regulamento do imposto, afastando, por ilegítimos, quaisquer outros, inclusive a sistemática adotada no caso concreto, em que se deu o destaque do imposto na saída do fornecedor e também na saída do estabelecimento que efetuou a devolução.

Destaque-se, ainda, que os procedimentos levados a efeito pelos estabelecimentos industriais partícipes das transações comerciais em análise apenas na aparência sugerem que haverá, sempre, um resultado prático equivalente àquele previsto e prescrito pelo Regulamento do IPI (de anulação de créditos e débitos).

Com efeito, a saída do estabelecimento fornecedor para “demonstração”, com alíquota positiva, gera débito para o fornecedor e crédito para o comprador, enquanto a saída do estabelecimento do comprador para devolução, com alíquota zero, não gera débito para aquele que devolve e, também, não dá direito a crédito para o recebedor (fornecedor original).

Ademais, o descumprimento da legislação projeta efeitos tanto na esfera jurídica do estabelecimento industrial que efetua a devolução quanto na daquele que a recebe.

O destaque indevido do imposto na nota fiscal é punível com a mesma multa decorrente da falta de destaque, nos termos do art. 569, IV, do RIPI/2010 (também prevista no art. 488, IV, do RIPI/2002), encontrando-se sujeito a tal sanção o estabelecimento industrial que efetue, de forma indevida, o destaque de IPI na nota fiscal de retorno dos produtos devolvidos.

Por sua vez, a indicação na nota fiscal de retorno do valor do imposto relativo às quantidades devolvidas é condição necessária para o aproveitamento do crédito por devolução

(art. 231, I, do RIPI/2010 e art. 169, I, do RIPI/2002). Por decorrência, a falta de indicação na nota fiscal de retorno obsta que o recebedor da devolução se credite do imposto em questão.

Conclui-se, por estas razões, que se apresenta descabida a pretensão do sujeito passivo no sentido de escriturar créditos do imposto que, em concreto, não são passíveis de aproveitamento.

Finalmente, em relação a notas fiscais não apresentadas, diga-se que “cartas de crédito” e declarações fornecidas por adquirente das mercadorias (juntadas aos autos pelo impugnante) não são provas hábeis à substituição da documentação fiscal prescrita pela legislação.

Deixou o sujeito passivo, assim, de carrear aos autos provas hábeis a demonstrar a validade desta parcela de sua pretensão, não sendo demais rememorar que se impunha ao impugnante o ônus de comprovar seu pretendo direito creditório, bem como exhibir escrituração, documentos e controles aptos à sua demonstração e quantificação. Nesse sentido, incumbe ao sujeito passivo trazer aos autos administrativos, junto com sua manifestação de inconformidade, as provas hábeis a demonstrar os motivos de fato e de direito em que se funda, nos termos dos arts. 15 e 16, III, do Decreto nº 70.235/1972 .

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual reafirma suas alegações trazidas na manifestação de inconformidade, rogando além da aplicação do princípio da verdade, os seguintes pontos:

- a) o direito creditório da Recorrente em ter seu pedido de ressarcimento reconhecido emerge da legislação tributária vigente que dispõe sobre a possibilidade de crédito de IPI, em vista do princípio constitucional da não-cumulatividade;
- b) Embora, não obstante a Autoridade Fiscal entender que as notas fiscais apresentadas pela empresa indicavam CFOP's de material de consumo, elas corresponderiam a materiais de consumo de seu processo de industrialização;
- c) Em relação as notas fiscais de retorno de mercadorias, a Recorrente cuidou de proceder nos termos da legislação vigente, ou seja, quando da devolução dos produtos enviados para demonstração ocorreu a tributação, passando a empresa a ter o direito de creditar-se do imposto pago na saída deles;
- d) roga pela aplicação do devido processo legal, requerendo que o julgamento deve se nortear pela verdade material e) alega que apresentou a Autoridade Fazendária cartas de crédito e declarações fornecidas por adquirentes de mercadorias ante a intimação de carrear aos autos as Notas Fiscais que dariam suporte as operações que denotariam seu Direito Creditório;

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Mário Sérgio Martinez Piccini, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Conforme se depreende do processo, o contribuinte, regularmente intimado, não apresentou cópias das Notas Fiscais que dariam suporte ao seu Crédito de IPI, nem mesmo relacionou nos arquivos digitais apresentados tais elementos, não colacionando em sua Manifestação de Inconformidade e tampouco no presente Recurso Voluntário.

Com a alegação do Princípio da Verdade material, discorreu apenas a existência de Cartas de Crédito e Declarações fornecidas pelas empresas, que no seu entender, seriam suficientes para justificar o Direito Creditório alegado.

Diante da inexistência de previsão legal para que tais elementos justificassem tais alegações foi efetivada a glosa dos créditos relativos às Notas Fiscais não acostadas.

Quanto a retirada dos créditos relativos as Notas Fiscais com indicação de Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP), foi indicado que o valor do IPI foi debitado na conta de mercadoria, compondo o Custo da Mercadoria Vendida, não havendo por parte da Recorrente demonstração que tais itens entrariam no conceito que daria Direito ao Ressarcimento de IPI.

Em referência as Notas Fiscais de retorno de mercadorias que haveriam sido enviadas para demonstração, o fundamento para a glosa foi descrito como:

- A maioria das Notas Fiscais de retorno para demonstração referiam-se a devoluções de máquinas que permaneceram nas empresas por períodos que ultrapassavam seis (06) meses, alcançando em muitos casos prazo superior a 3 anos, levando a aparentar empréstimo de bens não fungíveis;
- Foram constatadas divergências entre a alíquota de saída e aquela incidente no retorno, utilizando a mesma alíquota.

Argumentou apenas no caso do retorno, que deveria ser desconsiderada eventual variação de alíquota entre a remessa e a devolução da mercadoria, não enfrentando questionamento que tais operações caracterizariam Comodato.

Quanto à inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação em questão, o tema foi objeto da Súmula CARF nº 2, como segue:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Diante do quadro, considerando a não apresentação de elementos comprobatórios de seu suposto Direito Creditório de IPI, bem como falta de justificativa para as glosas incorridas, o Recurso Voluntário Não Merece Provimento, diante da omissão do interessado em produzir a prova que lhe cabia, conforme o sistema de distribuição do ônus probandi adotado pelo processo administrativo federal, consubstanciado no art. 36 da Lei nº 9.784, de 1999, a seguir transcrito:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

DISPOSITIVO

De todo o exposto,

Voto para que se

Negue Provimento ao Recurso.

Assinado Digitalmente

Mario Sergio Martinez Piccini

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil