



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10925.906733/2016-57  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-011.696 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de março de 2024  
**Recorrente** ADAMI SA MADEIRAS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. HIPÓTESES DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam em nulidade os atos e termos lavrados, bem como despacho e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

ÔNUS DA PROVA. DIREITO DE CRÉDITO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ARTIGOS 16 E 17 DO DECRETO Nº 70.235/1972.

Nos processos em que as declarações de compensação não são homologadas por constar perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil a utilização integral do crédito para quitação de outro débito, é ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu pedido, aplicando-se o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

CRÉDITO DE IPI. VENDAS COM SUSPENSÃO DO TRIBUTO. PARÁGRAFO 5º DO ARTIGO 29 DA LEI Nº 10.637/2002. POSSIBILIDADE.

As vendas com suspensão de tributo sobre valores que compõem os produtos fabricados com incidência de IPI não excluem o direito creditório sobre as saídas suspensas. O § 5º do artigo 29 da Lei nº 10.637/2002 expressamente autoriza a saída do estabelecimento industrial com suspensão do imposto, bem como prevê nestes casos a manutenção e utilização dos respectivos créditos pelo estabelecimento industrial, fabricante das referidas matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DO IPI. INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES OPTANTES PELO SIMPLES. IMPOSSIBILIDADE.

As aquisições de produtos de estabelecimentos optantes pelo SIMPLES não ensejam aos adquirentes direito a fruição de crédito do imposto relativo a matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, conforme artigo 23, Caput da Lei Complementar 123/2006 e artigo 178, inciso I do RIPI/2010.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Arguições de inconstitucionalidade refogam à competência da instância administrativa, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, hipótese em que compete à autoridade julgadora afastar a sua aplicação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito ao desconto de créditos de IPI decorrentes das aquisições de insumos aplicados na produção de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem saídos do estabelecimento com suspensão do IPI, nos termos previstos no § 5º do art. 29 da Lei nº 10.637/2002, considerando-se na apuração dos referidos créditos a decisão judicial transitada em julgado.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Marcio Robson Costa, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Helcio Lafeta Reis (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ricardo Sierra Fernandes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcos Antonio Borges.

## Relatório

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

Trata-se manifestação de inconformidade apresentada pela requerente ante Despacho Eletrônico da Delegacia da Receita Federal do Brasil que deferiu parcialmente o ressarcimento solicitado, no montante de **R\$ 3.572.292,12**, referente ao PER nº 19625.41283.300506.1.5.01-3934, e não-homologou a compensação declarada nas DCOMP nele destacadas, fato que resultou na cobrança do valor de R\$ 14.790.796,75 ora contestado.

O valor do crédito reconhecido foi inferior ao solicitado/utilizado em razão do(s) seguinte(s) motivo(s):

- Constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado.
- Ocorrência de **glosa de créditos considerados indevidos**, em procedimento fiscal.

Conforme Relatório Fiscal, foram glosados os valores dos créditos decorrentes de insumos adquiridos de estabelecimentos de pessoa jurídica optante pelo SIMPLES

NACIONAL e feito os cálculos para a exclusão e constatada irregularidades na apuração dos créditos extemporâneos decorrentes da decisão judicial transitada em julgado (exclusão na base de cálculo dos valores relativos às vendas com suspensão do tributo proporcionalmente dos valores que compõem os produtos fabricados com incidência de IPI).

O Fisco discordou do entendimento que a contribuinte deu à decisão na proporção calculada de suas vendas referente às saídas com suspensão, alegando que em tais saídas não houve oneração sujeita a contrapartida do crédito reconhecido judicialmente para fins de preservação do princípio da não-cumulatividade.

Refeito os cálculos o crédito a favor da interessada passou de R\$ 46.649.931,17, para R\$ 11.790.315,33 (GLOSA de R\$ 35.227.767,15).

Regularmente cientificada do deferimento parcial de seu pleito, a interessada apresentou manifestação, aduzindo em sua defesa as razões sumariamente expostas a seguir:

#### FORNECEDORES OPTANTES PELO REGIME DO SIMPLES NACIONAL

A previsão legal invocada pelo despacho decisório como fundamento para afastar o direito ao crédito da empresa quanto aos fornecedores inscritos no SIMPLES está em vigor desde 1996, quando foi publicada a primeira lei instituidora deste regime, a Lei nº 9.317/96. Os demais diplomas que lhe sucederam adotaram disposições semelhantes.

A ação judicial foi interposta em 28.06.2002 com supedâneo no princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI - art. 153, §3º, II da CF. À vista disso, a União Federal poderia ter invocado em suas razões de defesa o argumento de exclusão dos créditos que porventura fossem objeto de aquisições de fornecedores inscritos no regime do SIMPLES, pois a vedação legal (e inconstitucional) já existia. Como não o fez, invocar este fundamento a esta altura dos acontecimentos já não é mais juridicamente possível.

Tanto a sentença quanto o acórdão reconheceram a supremacia do princípio da não-cumulatividade do IPI e, conseqüentemente, o direito ao crédito correspondente aos insumos imunes, isentos, não-tributados ou tributados à alíquota zero. Em outras palavras - salvo a energia elétrica - não há qualquer restrição ou qualquer ressalva das decisões judiciais quanto ao aproveitamento dos créditos, de modo a abranger as aquisições de fornecedores do SIMPLES.

E ainda que a União Federal houvesse trazido à colação o fundamento aqui combatido em sua peça de defesa, outro não seria o destino dessas aquisições que não a permissão aos créditos, pois, repita-se, o que estava em jogo era a extensão do princípio da não-cumulatividade do IPI, cuja hierarquia constitucional impõe o respeito pelas legislações de menor envergadura.

Curioso é que, quando lhe convém, ainda que interpretado equivocadamente como o fez no tópico pertinente às vendas com suspensão do IPI, o despacho decisório invoca o princípio da não-cumulatividade na tentativa de lhe imprimir eficácia. Aqui, onde o mandamento lhe prejudica, invoca a legislação infraconstitucional. Percebe-se que a incongruência não é do contribuinte.

Assim sendo, os critérios adotados pela empresa respeitam a coisa julgada.

#### DA IRREGULARIDADE NA APURAÇÃO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS DECORRENTES DE DECISÃO JUDICIAL.

... a figura jurídica da "suspensão" nada mais é que o adiamento do pagamento do imposto. Perfectibiliza-se a incidência, apenas o pagamento do imposto fica postergado para a etapa seguinte da cadeia circulatória. Há, portanto, oneração.

Por isso é que o parágrafo 5o do art. 29 da Lei nº 10.637/2002 prevê a manutenção dos créditos para os casos em que se aplica.

Como a impugnante é o estabelecimento industrial fabricante dos produtos sobre os quais se aplica a suspensão na saída, o dispositivo legal em destaque é plenamente aplicável.

Nesse sentido é a resposta da Solução de Consulta nº 30 da Receita Federal, publicada em dezembro de 2011:

*ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados- IPI EMENTA: MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM. VENDA COM SUSPENSÃO. MANUTENÇÃO E UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. A venda com suspensão do IPI de bens que se classifiquem como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem a estabelecimento que atenda às disposições legais e se dedique, preponderantemente, à elaboração dos produtos referidos no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributado) na Tipi, não impede que o estabelecimento industrial, fabricante das referidas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem mantenha e utilize, na forma da legislação de regência do IPI, os créditos apurados nas aquisições de suas próprias matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem empregados em seu processo industrial de fabricação daqueles produtos vendidos com suspensão do imposto. É passível de ressarcimento em dinheiro o saldo credor de IPI acumulado ao final de cada trimestre-calendário, quando decorrente da aquisição de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero e de produtos vendidos com suspensão de IPI de acordo com as disposições do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos. O sujeito passivo, depois de solicitar à RFB o ressarcimento de saldo credor do IPI acumulado ao final de cada trimestre calendário, antes de recebê-lo, poderá utilizá-lo na compensação de seu valor com débitos próprios relativos a outros tributos administrados pela RFB, observando os termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e demais legislações de regência.*

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região trilha o mesmo rumo. Ao final solicitou que, na remota hipótese de a Delegacia de Julgamento considerar válido o despacho decisório, o que se admite *ad argumentandum*, devem ser excluídos do lançamento formalizado os créditos tributários que possuem como base de cálculo os créditos de IPI não homologados.

É o relatório.

A Impugnação foi julgada improcedente e a decisão apresentou a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DO IPI. INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES OPTANTES PELO SIMPLES.

As aquisições de insumos de estabelecimentos optantes pelo Simples não ensejam direito à fruição de crédito do IPI.

A legitimação do direito ao crédito de IPI que comporá o saldo credor trimestral depende de o destaque do imposto na respectiva nota fiscal de aquisição de insumos estar revestido dos atributos inerentes à exação, isto é, permitir a cobrança do emitente e

o creditamento do adquirente, o que não se amolda, respectivamente, aos optantes pelo Simples e a seus clientes.

#### APURAÇÃO DE CRÉDITO JUDICIAL.

Conforme decisão transitada em julgada, o crédito a favor da interessada deve ser calculado por meio da aplicação da alíquota dos produtos fabricados - com incidência de IPI na saída (excluído os produtos saídos com suspensão) - sobre os insumos imunes, isentos, não-tributados ou adquiridos com alíquota zero que compuseram os referidos produtos.

#### ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Argüições de inconstitucionalidade refogem à competência da instância administrativa, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, hipótese em que compete à autoridade julgadora afastar a sua aplicação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformado com o resultado o contribuinte apresentou Recurso Voluntário alegando em síntese os mesmos argumentos já apresentados na Manifestação de Inconformidade. Sendo esses os fatos, passamos ao julgamento.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento. Preliminarmente a recorrente apresenta preliminar de nulidade que abaixo se aprecia.

#### **PRELIMINARMENTE: NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

A Recorrente, por ocasião de sua manifestação de inconformidade, suscitou o seguinte argumento para o caso de se considerar procedente o despacho decisório impugnado:

#### **CASO PROCEDENTE O DESPACHO DECISÓRIO — EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS CUJA BASE DE CÁLCULO É COMPOSTA PELOS CRÉDITOS DE IPI NÃO HOMOLOGADOS**

*Abundans cautela non nocet.*

Na remota hipótese de esta Delegacia de Julgamento considerar válido o despacho decisório, devem ser excluídos do lançamento formalizado os créditos tributários que possuem como base de cálculo os créditos de IPI não homologados.

No entanto, a decisão recorrida, apesar de manter o despacho decisório, não se pronunciou sobre o argumento suscitado.

Sem razão a recorrente, pois o que se extrai da leitura do Despacho Decisório, quanto da decisão *a quo* é que foram analisados os créditos pleiteados pelo contribuinte decorrente de ação judicial, bem como os termos, efeitos e abrangência da decisão judicial, assim a controvérsia existe, contudo esta centrada na interpretação quanto ao direito a tomada destes créditos, frente as saídas não oneradas pelo IPI (produtos saídos com suspensão), matéria que será enfrentada no mérito.

Tal controvérsia instaurada, não tem o condão de configurar sob os termos postos pela ora Recorrente, o cerceamento de defesa. Assim não se configura a nulidade aventada, conforme dispõe o art. 59, inciso II, do Decreto 70.235/72:

*Art. 59. São nulos:*

*I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.*

Portanto, não há que se falar em nulidade da decisão de 1ª Instância, motivo pelo qual afastado a preliminar invocada em defesa.

### **DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS.**

Conforme já relatado, o presente processo trata de glosas realizadas em Despacho Decisório, que ao analisar o PER/DCOMP com créditos declarados pelo contribuinte, oriundos de decisão judicial, deferiu parcialmente o ressarcimento e não-homologou a compensação.

Inicialmente se faz necessário a leitura do referido Despacho para compreensão da interpretação da fiscalização. Vejamos:

O entendimento judicial foi no sentido de que referido princípio tributário estaria sendo lesado ao não se reconhecer o direito ao crédito sobre tais entradas: o imposto incidente nas saídas dos produtos compostos pelos insumos imunes, isentos, não tributados e com alíquota zero oneraria indevidamente as etapas seguintes da cadeia produtiva, haja vista que eventuais benefícios fiscais previstos para uma determinada etapa da cadeia produtiva deveriam ter seus efeitos preservados até o consumidor final, em observação, no entendimento da decisão transitada em julgado, ao princípio da não-cumulatividade. Tal entendimento fica claro no acórdão exarado pelo Tribunal, in verbis:

“(…)

*Adotado esse raciocínio, segundo o qual o princípio da não cumulatividade visa à proteção do consumo, deve ser assegurado o direito de utilização dos créditos – que, por óbvio, se presumem, em face da ausência de recolhimento efetivo de dinheiro aos cofres públicos – de IPI relativos à aquisição de matéria-prima isenta, não-tributada ou*

sujeita à alíquota zero. Do contrário, o benefício concedido atingiria tão somente um dos elos da cadeia produtiva, 'pulverizando-se' nas operações seguintes sem alcançar o consumidor, desviando-se assim, dos objetivos traçados pela Constituição Federal.

(...)"

Com esse fim, estabeleceu-se no mesmo acórdão a forma de creditamento a ser aplicada pelo contribuinte:

"(...)

*Em uma operação 'normal', ou seja, em que não existe qualquer benefício fiscal exonerando a operação do pagamento do imposto, o contribuinte lança em sua escrita fiscal os valores devidos a título de IPI na operação de entrada, constantes das notas fiscais de compra. No momento de apuração do IPI devido na saída de seus produtos, o contribuinte simplesmente credita os valores anteriormente lançados, e recolhe a diferença eventualmente verificada.*

*Na hipótese ora ventilada, entretanto, é de se ver que não basta reconhecer a necessidade do crédito, como forma de preservar a não-cumulatividade do imposto. Necessário, mais ainda, delinear os critérios a serem adotados para a apuração do montante a ser creditado, visto que, repita-se, não houve lançamento contábil de valores relativos às operações de entrada.*

*Não há, portanto, um critério matemático, exato, capaz de determinar o valor dos créditos 'presumidos' que respeite as variações de alíquotas decorrentes da essencialidade de cada produto. Ciente da impossibilidade de transpor esse obstáculo, tenho por razoável que os créditos sejam apurados aplicando-se sobre a matéria-prima a alíquota devida na operação de saída, relativa ao produto a que o insumo foi incorporado. Tributa-se, com esse método, somente o valor agregado ao produto na fase produtiva em que incide o imposto. (...)*

*Há que se esclarecer que tanto o método adotado pela sentença de 1º Grau – mediante dedução da base de cálculo do IPI incidente sobre as mercadorias industrializadas, do valor referente aos insumos desonerados do imposto – quanto o método desejado pela autora – aplicação da alíquota dos respectivos produtos fabricados sobre o valor dos insumos, lançando-se o valor resultante a crédito de sua escrita – levam ao mesmo resultado fiscal. (...)*

*Evidentemente, sobre os créditos pretéritos a única possibilidade na apuração é aplicar sobre os insumos isentos, não-tributados ou adquiridos com alíquota zero a alíquota dos respectivos produtos fabricados, lançando-se o valor resultante a crédito, na escrita fiscal. Entretanto, em relação ao aproveitamento dos créditos a partir do trânsito em julgado, nada obsta que se exclua da base de cálculo dos produtos fabricados o valor dos insumos isentos, não-tributados ou adquiridos com alíquota zero, aplicando-se a alíquota sobre o saldo, como determinado pelo Magistrado a quo. Desse modo, tributa-se somente o valor agregado, e esta é exatamente a idéia sobre a qual se assenta o creditamento do IPI.*

*Portanto, em relação aos créditos a partir do trânsito em julgado, não há motivo para alteração do modo de apuração declarado na sentença de 1º Grau. Já em relação aos créditos pretéritos, conforme mencionado acima, obviamente a apuração de tais créditos deve se dar por meio da aplicação sobre os insumos isentos, não-tributados ou adquiridos com alíquota zero a alíquota dos respectivos produtos fabricados, lançando-se o valor resultante a crédito, na escrita fiscal da empresa.*

(...)"

Como se nota do trecho transcrito, a decisão transitada em julgada estabeleceu formas distintas para o cálculo do crédito reconhecido, a depender do período em referência:

1ª forma de cálculo: para os períodos anteriores ao trânsito em julgado, calcula-se o crédito através da aplicação da alíquota dos produtos fabricados – com incidência de IPI na saída – sobre os insumos imunes, isentos, não-tributados ou adquiridos com alíquota zero que compuseram os referidos produtos;

2ª forma de cálculo: para os períodos posteriores ao trânsito em julgado, o aproveitamento do crédito deve ocorrer através da exclusão do valor dos insumos imunes, isentos, não tributados ou adquiridos com alíquota zero da base de cálculo dos produtos fabricados, incidindo o IPI somente sobre o valor do saldo.

Contudo, dada a demora no peticionamento desses créditos junto à Fazenda Pública (o que foi justificado pelo contribuinte pelo atraso no ajuste de seus sistemas informatizados), e considerando a consequente extemporaneidade desses créditos, não restou ao sujeito passivo outra opção senão a aplicação da 1ª forma de cálculo acima explanada. Tal postura fica clara na memória de cálculo apresentada em resposta ao Termo de Intimação e Continuidade - Intimação Fiscal SAFIS/DRF/JOA-SC nº 136/2017, conforme item 3.5 acima.

Esta Fiscalização entende que a utilização de tal método, embora não aplique de forma literal a decisão judicial, respeita materialmente os termos por ela definidos. Ademais, demonstra a boa-fé do contribuinte que prestou os esclarecimentos devidos.

Dessa forma, no cálculo do crédito, deve-se primeiramente obter a proporção por período (mês) entre as vendas dos produtos fabricados com incidência de IPI, compostos pelos insumos com direito ao crédito reconhecido judicialmente, e as vendas totais desses produtos. Essa proporção deve ser aplicada sobre o valor total dos referidos insumos adquiridos no mês para a obtenção da base de cálculo do crédito, sobre a qual deve ser aplicada a alíquota do imposto incidente nas saídas dos produtos compostos pelos insumos (se mais de uma alíquota, a média destas).

Na planilha de cálculo do contribuinte (Anexo IV) pode-se verificar que a proporção das vendas com incidência de IPI ficou em 100% das vendas totais, uma vez que a base de cálculo do crédito considerada foi de 100% das entradas de insumos imunes, isentos, não-tributados ou adquiridos com alíquota zero.

Como se nota das informações prestadas pelo contribuinte no presente processo, bem como no processo de habilitação do crédito judicial (PERDCOMP nº 05138.13682.210512.1.1.51-2738), seu entendimento é no sentido de que a proporção a ser aplicada sobre os insumos, deva ser entre as vendas tributadas, desde que não tributadas com alíquota zero, e as vendas totais.

Consoante os termos da decisão transitada em julgado, discorda-se do contribuinte nesse aspecto. A decisão é no sentido de que o crédito reconhecido tem como escopo único a salvaguarda do princípio da não-cumulatividade que rege a tributação do IPI.

**Assim, as saídas oneradas pelo IPI, em cuja base de cálculo está embutido o valor dos insumos imunes, isentos, não-tributados ou adquiridos com alíquota zero, devem ter em contrapartida o crédito reconhecido para que a desoneração existente na etapa anterior da cadeia produtiva seja mantida nas etapas seguintes. Grifos meus!**

Ao se considerar correta a proporção aplicada pelo contribuinte em seu cálculo, está-se criando crédito não reconhecido pela decisão judicial, pois nas saídas com suspensão da incidência do IPI não houve oneração sujeita a contrapartida do crédito reconhecido judicialmente para fins de preservação do princípio da não-cumulatividade.



Portanto, em observação à decisão transitada em julgado, faz-se necessária a exclusão dos valores relativos às vendas com suspensão do tributo proporcionalmente dos valores que compõem os produtos fabricados com incidência de IPI. **Nesse sentido, considerando-se as vendas totais tributadas de produtos que utilizaram insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero** (ainda que sejam saídas com suspensão do imposto ou com alíquota zero), **deve-se fazer a proporção de quais produtos tiveram a saída efetivamente tributada** (ou com alíquota zero) **e quais saíram com suspensão. Somente excluindo-se proporcionalmente as saídas com suspensão é que se deve chegar à base de cálculo do crédito de IPI, glosando-se os valores a maior solicitados pelo sujeito passivo. Grifos meus!**

Ao aplicar esse entendimento respeita-se o princípio constitucional da não-cumulatividade e evita-se a criação de um benefício à empresa não previsto na legislação e tampouco abarcado pela decisão judicial a seu favor, uma vez que esta foi prolatada para evitar a oneração excessiva suportada pelo consumidor final. O raciocínio de assegurar o direito ao aproveitamento dos créditos (presumidos) referentes às entradas de insumos imunes, isentos, não-tributados ou adquiridos com alíquota zero só faz sentido se houver incidência nas etapas seguintes, o que não ocorre no caso da suspensão.

Por fim, para evitar a ocorrência de glosas em duplicidade, deve-se excluir dos valores glosados aqueles decorrentes da infração apurada no item 5.1. deste relatório.

A planilha de cálculo apresentada no Anexo V ao presente (a qual foi elaborada a partir dos valores fornecidos pelo contribuinte e aqueles apurados pela Fiscalização) demonstra essas glosas.

**Diante do exposto, considerando-se os fundamentos acima explanados, glosou-se os valores (a) referentes às entradas de fornecedores optantes pelo SIMPLES NACIONAL; e (b) os valores a maior considerados pelo sujeito passivo por não excluir proporcionalmente da base de cálculo dos créditos as saídas com suspensão.** O quadro a seguir demonstra o resumo das glosas efetuadas e o saldo remanescente:

| PERDCOMP nº                    | Período | Créditos Ressarcíveis PER | Valores Glosados - Créditos Ressarcíveis | Valores Glosados - Créditos Não Ressarcíveis | Saldo Remanescente   |
|--------------------------------|---------|---------------------------|------------------------------------------|----------------------------------------------|----------------------|
| 19625.41283.300516.1.5.01-3934 | jan-15  | 0,00                      | 0,00                                     | 0,00                                         | 0,00                 |
|                                | fev-15  | 0,00                      | 0,00                                     | 0,00                                         | 0,00                 |
|                                | mar-15  | 18.363.088,87             | 14.790.796,75                            | 0,00                                         | 3.572.292,12         |
| 23613.08113.181115.1.5.01-4060 | jul-15  | 61.698,45                 | 0,00                                     | 0,00                                         | 61.698,45            |
|                                | ago-15  | 67.881,26                 | 0,00                                     | 0,00                                         | 67.881,26            |
|                                | set-15  | 69.515,82                 | 0,00                                     | 0,00                                         | 69.515,82            |
| 22974.11695.290416.1.1.01-4558 | out-15  | 0,00                      | 0,00                                     | 0,00                                         | 0,00                 |
|                                | nov-15  | 4.929.214,99              | 4.037.857,09                             | 0,00                                         | 891.357,90           |
|                                | dez-15  | 4.943.450,97              | 4.037.857,09                             | 0,00                                         | 905.593,88           |
| 27453.68982.280516.1.1.01-5037 | jan-16  | 463.535,18                | 608.254,57                               | 0,00                                         | 0,00                 |
|                                | fev-16  | 750.372,10                | 767.916,35                               | 0,00                                         | 0,00                 |
|                                | mar-16  | 659.575,88                | 865.463,54                               | 0,00                                         | 0,00                 |
| 15003.47892.080716.1.1.01-7348 | abr-16  | 14.600.939,53             | 10.119.621,76                            | 0,00                                         | 4.481.317,77         |
|                                | mai-16  | 745.316,13                | 0,00                                     | 0,00                                         | 745.316,13           |
|                                | jun-16  | 995.341,99                | 0,00                                     | 0,00                                         | 995.341,99           |
| <b>TOTAL</b>                   |         | <b>46.649.931,17</b>      | <b>35.227.767,15</b>                     | <b>0,00</b>                                  | <b>11.790.315,33</b> |

Feita essa introdução, passamos agora a análise da decisão recorrida e dos argumentos do Recurso Voluntário.

## MÉRITO

O contribuinte, por sua vez, ao apresentar o Recurso Voluntário alega que:

Neste tópico, a controvérsia gravita em torno da inclusão das saídas com suspensão do IPI no cálculo dos créditos a que faz jus a Recorrente.

A DRJ discorda do entendimento de que, na suspensão, há o adiamento do pagamento do imposto para a etapa seguinte da cadeia circulatória.

**Diz o acórdão:** *"Em alguns casos, sim, a suspensão é o adiamento do pagamento do imposto para a etapa seguinte da cadeia circulatória. Mas em outros, a suspensão funciona como um benefício fiscal, admitindo a manutenção dos créditos nas aquisições dos insumos nas saídas não oneradas pelo IPI, em casos em que não há transferência ou adiamento do pagamento deste imposto. Nestes casos, apenas haverá IPI a ser exigível caso as condições da suspensão não forem adimplidas."*

Pois bem, veja-se, novamente, o que prescreve o **artigo 29, §5º da Lei 10.637/2002**:

Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto. (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

**§ 5º A suspensão do imposto não impede a manutenção e a utilização dos créditos do IPI pelo respectivo estabelecimento industrial, fabricante das referidas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.**

**“Como a recorrente é o estabelecimento industrial fabricante dos produtos sobre os quais se aplica a suspensão na saída, o dispositivo legal em destaque é plenamente aplicável.”** (Recorte feito por este Relator)

Então, segundo a DRJ, de duas, uma: ou há o adiamento do pagamento do imposto, ou há o benefício fiscal, admitindo-se o crédito pelas entradas. Ora, mas é exatamente isso que a Recorrente tenta demonstrar desde o início: o artigo 29, §5º da Lei 10.637/2002 lhe garante o crédito — na entrada — em função da suspensão do IPI na saída (seja essa suspensão entendida como adiamento do pagamento do imposto ou como benefício).

Mais adiante, passa o acórdão a examinar o caso da empresa: *"A empresa produz caixa de papel ondulado classificado na NCM 4819.10.00, tributada a 15%, cuja incidência do imposto restou suspensa em razão do benefício fiscal previsto no art. 29 da Lei nº 10.637/2002."* Transcreve o artigo 29 da Lei 10.637/2002, inclusive o parágrafo 5º.

Continua: *"No caso em análise, considerando que a aquisição (entrada) das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem foi desonerada (pois o IPI não foi efetivamente pago), não há cumulatividade a evitar e, com o implemento da condição (destinação), a suspensão resolve a obrigação tributária."*

Nesse ponto, é bom lembrar qual foi o mandamento da decisão judicial transitada em julgado, que consta no acórdão recorrido logo no início do tópico relativo ao mérito: *"Conforme se verifica pelos documentos juntados aos autos, o crédito que se pretendeu compensar foi objeto de discussão judicial - mandado de segurança nº 2002.72.03.000872-7/SC (0000872-20.2002.4.04.7203), transitada em julgado, para a obtenção do reconhecimento de direito a crédito de IPI sobre as entradas de insumos imunes, isentos, não-tributados e com alíquota zero, especialmente a energia elétrica e as aparas de papel."* (grifo nosso)

Logo, frise-se novamente que os créditos aos quais faz jus a Recorrente, em razão da decisão judicial, são justamente os créditos decorrentes de aquisições imunes, isentas, não-tributadas ou tributadas à alíquota zero, que a DRJ qualifica como "desonerados" (pois, sempre de acordo com a DRJ, o IPI não foi efetivamente pago). Esse é um dos pontos da discussão. O outro é a suspensão do IPI prevista pelo artigo 29 da Lei 10.637/2002, com a manutenção dos créditos pelo parágrafo 5º. E se a *"suspensão resolve a obrigação tributária"*, é porque obrigação tributária havia, e, portanto, é porque incidência houve, e, portanto, é porque havia alíquota a se aplicar. Se a condição (destinação) não se verificasse, subsistiria a obrigação tributária já existente desde a incidência. Não fosse assim, como a Receita Federal poderia impor a cobrança do crédito tributário em caso de inadimplemento da condição suspensiva?

Ainda nessa toada, e em seu próprio desfavor, é a próxima conclusão da decisão recorrida, no sentido de que *a suspensão equivale à isenção*, e de que *as saídas suspensas se equiparam à alíquota zero ou isentas*.

Ora, se isso é verdade, então novamente fica a pergunta: como iria a Receita exigir a obrigação suspensa caso a condição não se verificasse? Se a suspensão equivale a uma isenção ou ao regime de alíquota zero, então não haveria o que exigir do contribuinte beneficiado. O raciocínio, *concessa venia*, não faz o menor sentido. Ou se aplica o regime de suspensão; ou se aplica a isenção ou alíquota zero. Os regimes são incompatíveis e não coexistem para aplicação sobre a mesma situação fática. Mais uma vez tenta a DRJ, em vão, afastar a aplicação do artigo 29, §5º da Lei 10.637/2002.

A decisão recorrida concluiu ainda — a exemplo do que houvera concluído o despacho decisório de forma similar — que *"...não houve alíquota aplicada nas saídas com suspensão, ...que não houve destaque de portanto impossível adotar alíquota ficta, pois não houve transferência de ônus."*

**No entanto, há alíquota, e não se trata de alíquota ficta! E há alíquota porque na suspensão se perfectibiliza o fenômeno da incidência tributária.**

Vejamos novamente o que consta no *decisum* judicial que reconheceu o direito de crédito:

(...)

Destaca ainda a empresa os seguintes trechos da debatida decisão judicial:

> *"...tenho por razoável que os créditos sejam apurados aplicando-se sobre a matéria-prima a alíquota devida na operação de saída, relativa ao produto a que o insumo foi incorporado."*

> *"...aplicar sobre os insumos isentos, não-tributados ou adquiridos com alíquota zero a alíquota dos respectivos produtos fabricados..."*

Ora, "a alíquota devida na operação de saída" e "a alíquota dos respectivos produtos fabricados" **são grandezas inatingíveis pela figura jurídica da suspensão** — portanto remanescem hígdas — pois, como veremos mais adiante, **na suspensão do imposto a**

**incidência ocorre**, somente o pagamento é que fica adiado para uma etapa posterior do processo de industrialização.

**Havendo a incidência, perfectibiliza-se a formação da chamada "regra-matriz de incidência tributária"** dando ensejo ao nascimento da relação jurídica tributária que tem como elementos: sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota.

O pagamento não faz parte da regra-matriz de incidência, e é exatamente **o pagamento que o instituto da suspensão atinge**. A suspensão não atinge, repita-se, a incidência. Não atinge, portanto, a materialização da alíquota prevista para a operação de saída.

Tanto o despacho decisório como o acórdão da DRJ interpretam a expressão "*saídas oneradas pelo I13.1*" no sentido de que deve haver recolhimento de imposto. *Concessa venia*, em absolutamente nenhum trecho da decisão judicial consta esta expressão e não é esta a interpretação correta da mesma. **A decisão judicial determinou a aplicação, sobre as entradas, das alíquotas dos produtos fabricados**. Ali onde houver alíquota, aplica-se a decisão judicial. Ali onde houver, portanto, incidência, aplica-se a decisão judicial.

E no instituto da suspensão, diga-se novamente — ocorre o fenômeno da incidência tributária; portanto tem-se presente a grandeza da alíquota pertinente à obrigação tributária.

*Permissa venia*, **tanto o despacho decisório quanto a decisão recorrida da DRJ estão interpretando equivocadamente a decisão judicial**.

Mas ainda que se considere corretas as assertivas combatidas, o que se admite *ad argumentandum*, na suspensão do imposto, reitere-se, **HÁ ONERAÇÃO** (oneração esta suspensão e que será paga na etapa seguinte da cadeia de industrialização).

Com efeito, a figura jurídica da "suspensão" nada mais é que o adiamento do pagamento do imposto. Perfectibiliza-se a incidência, apenas **o pagamento do imposto fica postergado** para a etapa seguinte da cadeia de industrialização e circulação dos produtos fabricados.

Repita-se: na suspensão do imposto há incidência, portanto há oneração, mas o pagamento resta postergado. **Não fosse assim, não haveria o que suspender**, ou seja, se não houvesse incidência, qual seria o fundamento jurídico de se suspender um pagamento que não tem origem jurídica, uma vez que o mais mezanino princípio de direito tributário — bem como o CTN — prevêem que somente há obrigação tributária ali onde houver fato gerador?

(...)

Ora, se não há incidência, conforme entendem o despacho decisório e o acórdão recorrido da DRJ, **qual é o fundamento jurídico que justifica a cobrança do imposto quando há o desatendimento das regras aplicáveis à suspensão?** Se não há incidência, não há imposto a ser cobrado do responsável, o que frustraria todas as cobranças até hoje intentadas pela Receita Federal com base nesses dispositivos. É evidente que, em casos tais, a Receita dirá que houve a incidência, do contrário não poderia cobrar o imposto pelo descumprimento das condições. Mas no caso em tela encontra espaço — porém não fundamentos jurídicos — para dizer que não há incidência.

Com efeito, ao concluir que no instituto da suspensão não há incidência, tanto o despacho decisório quanto o acórdão recorrido da DRJ nada fundamentam a respeito, apenas afirmam.

Com efeito, ao concluir que no instituto da suspensão não há incidência, tanto o despacho decisório quanto o acórdão recorrido da DRJ nada fundamentam a respeito, apenas afirmam.

O Regulamento do IPI ainda prevê o seguinte:

Art. 41. O implemento da condição a que está subordinada a suspensão resolve a obrigação tributária suspensa.

Pois bem! Se o implemento da condição a que está subordinada a suspensão resolve a obrigação tributária suspensa, é porque havia obrigação tributária. E se havia obrigação tributária, é porque houve incidência.

(...)

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região trilha o mesmo rumo, conforme se observa pelos arestos abaixo colacionados:

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 5007451-07.2013.4.04.7107/RS  
RELATOR: JORGE ANTONIO MAURIQUE

EMENTA

**TRIBUTÁRIO. PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO CARACTERIZADO. BENEFICIAMENTO. DESTAQUE DE IPI. SUSPENSÃO NA SAÍDA DA MERCADORIA. APROVEITAMENTO DO CRÉDITO ESCRITURADO. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. VALOR. ART. 20, § 4º, CPC.**

1. Diante dos elementos colhidos ao longo da instrução (em especial informações constantes no laudo pericial), não restam dúvidas de que a atividade desenvolvida pela empresa se caracteriza como de beneficiamento, a qual, por sua vez, está inserida em processo industrial (arts. 40, II, do Regulamento do IPI e 46, parágrafo único, do CTN), com o consequente destaque de IPI. Em face do caso concreto, incidem os arts. 29 da Lei nº 10.637/02 e 11 da Lei nº 9.779/99, devendo ser reconhecido o direito da embargante a fazer a saída das mercadorias com a suspensão do IPI e, via de consequência, a aproveitar os créditos de IPI apurados em sua contabilidade.

2. Tratando-se de fixação de honorários de decisão contrária à Fazenda Pública incide o art. 20, § 4º, do CPC, o qual estabelece que tais valores devem ser arbitrados 'consoante apreciação equitativa do juiz, atendidas as normas das alíneas a, b e c do parágrafo anterior', ou seja, o grau de zelo profissional, o lugar da prestação do serviço e a natureza e importância da causa, o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para o seu serviço. Hipótese em que a verba fixada na sentença se mostra adequada.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento às apelações, nos termos do relatório, votos e notas de julgamento que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 23 de setembro de 2015.

APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº 5001486-77.2015.4.04.7107/RS  
RELATOR : OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA

EMENTA

**TRIBUTÁRIO. PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO CARACTERIZADO. BENEFICIAMENTO. DESTAQUE DE IPI. SUSPENSÃO NA SAÍDA DA MERCADORIA. APROVEITAMENTO DO CRÉDITO ESCRITURADO. POSSIBILIDADE.**

1. Conforme conjunto probatório constante dos autos, em especial laudo pericial, não resta dúvidas de que a atividade desenvolvida pela empresa se caracteriza como de beneficiamento, a qual, por sua vez, está inserida em processo industrial (arts. 40, II, do Regulamento do IPI e 46, parágrafo único, do CTN), com o consequente destaque de IPI.

**2. Aplicáveis os arts. 29 da Lei nº 10.637/02 e 11 da Lei nº 9.779/99, devendo ser reconhecido o direito da embargante a fazer a saída das mercadorias com a suspensão do IPI e, via de consequência, a aproveitar os créditos de IPI apurados em sua contabilidade.**

**ACÓRDÃO**

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório, votos e notas de julgamento que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 10 de maio de 2016.

Em um derradeiro e fulminante giro sobre a questão, se há uma norma — art. 29, §5º da Lei 10.637/2002 — que garante a manutenção de créditos de IPI nas vendas com suspensão, e se a empresa possui uma decisão judicial que lhe autoriza determinados créditos de IPI, estes últimos detêm a mesma força jurídica que detêm os créditos autorizados pela legislação do IPI,<sup>3</sup> visto que a decisão judicial transitada em julgado é lei no caso concreto.

**Por qual razão haveria de ser diferente? Se os créditos autorizados pela legislação do IPI estão mantidos pelo art. 29, §5º da Lei 10.637/2002, também estão mantidos os créditos autorizados pela decisão judicial transitada em julgado por força da aplicação do mesmo dispositivo.**

Por conseguinte, a planilha de cálculo da empresa não merece reparo e as compensações devem ser inteiramente homologadas.

(...)

Apresentadas todas as considerações pelas partes, acerca do que restou controvertido neste tópico, quer seja em relação as saídas com suspensão do IPI no cálculo dos créditos a que faz jus a Recorrente, imperioso de imediato trazer para conhecimento o que restou decidido no Acórdão nº 3402.006.607, julgado em sessão realizada em 21/05/2019 deste mesmo contribuinte (um mês após a data do Recurso Voluntário interposto pela ADAMI neste PAF), onde por maioria de votos, a Turma 3402 deu parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito de crédito de IPI quanto às saídas com suspensão do imposto. Passo a reproduzir a emenda e excertos do voto:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Período de apuração: 01/07/1997 a 30/12/2011**

**PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. HIPÓTESES DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Somente ensejam em nulidade os atos e termos lavrados, bem como despacho e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

**ÔNUS DA PROVA. DIREITO DE CRÉDITO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ARTIGOS 16 E 17 DO DECRETO Nº 70.235/1972.**

Nos processos em que as declarações de compensação não são homologadas por constar perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil a utilização integral do crédito para quitação de outro débito, é ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu pedido, aplicando-se o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/07/1997 a 30/12/2011

**CRÉDITO DE IPI. VENDAS COM SUSPENSÃO DO TRIBUTO. PARÁGRAFO 5º DO ARTIGO 29 DA LEI Nº 10.637/2002. POSSIBILIDADE.**

As vendas com suspensão de tributo sobre valores que compõem os produtos fabricados com incidência de IPI não exclui o direito creditório sobre as saídas suspensas. O § 5º do artigo 29 da Lei nº 10.637/2002 expressamente autoriza a saída do estabelecimento industrial com suspensão do imposto, bem como prevê nestes casos a manutenção e utilização dos respectivos créditos pelo estabelecimento industrial, fabricante das referidas matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

**CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÕES DE EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES. IMPOSSIBILIDADE.**

As aquisições de produtos de estabelecimentos optantes pelo SIMPLES não ensejam aos adquirentes direito a fruição de crédito do imposto relativo a matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, conforme artigo 23, Caput da Lei Complementar 123/2006 e artigo 178, inciso I do RIPI/2010.

**IPI. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE.**

O conceito de insumo para aproveitamento de crédito de IPI deve abranger tão somente aqueles bens e serviços empregados de forma direta ou consumidos no processo de industrialização de produtos tributados, não sendo este o caso de serviços de transportes sobre os quais a Contribuinte pretende fazer jus ao direito creditório.

**PERÍODOS DE RESSARCIMENTO. COISA JULGADA MATERIAL. CORREÇÃO MONETÁRIA.**

A possibilidade de ajuizamento de ação rescisória não desloca a data final para incidência de correção monetária do crédito requerido.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

(...)

**3.2. Sobre a exclusão do recálculo do crédito os valores relativos às vendas com suspensão do tributo,** o ilustre Julgador *a quo*, seguindo os fundamentos do Despacho Decisório, concluiu que somente deveria tributar o valor agregado ao produto na fase produtiva em que incide o imposto, sendo correta a exclusão sobre as saídas com a

suspensão prevista pelo artigo 29 da Lei nº 10.637/2002 na proporção aplicada para o cálculo do crédito reconhecido na ação judicial.

Alega a Contribuinte que o entendimento contido no Despacho Decisório não merece prosperar, pois a figura da “suspensão” nada mais é que o adiamento do pagamento do imposto, sem descaracterizar a incidência tributária.

Observo que a decisão recorrida não tratou sobre o direito creditório especificamente sobre as saídas suspensas. Todavia, o § 5º do artigo 29 da Lei nº 10.637/2002 expressamente autoriza a saída do estabelecimento industrial com suspensão do imposto, bem como prevê nestes casos a manutenção e utilização dos respectivos créditos pelo estabelecimento industrial, fabricante das referidas matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Vejamos o que dispõe o texto legal:

Art. 29. As matérias primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex 01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto.

**§ 5º A suspensão do imposto não impede a manutenção e a utilização dos créditos do IPI pelo respectivo estabelecimento industrial, fabricante das referidas matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.**

Portanto, assiste razão à Recorrente quanto a este ponto.

Por concordar com a decisão do acórdão mencionado, entendo que assiste razão a recorrente em sustentar que houve sim a oneração sujeita a contrapartida do crédito reconhecido judicialmente para fins de preservação do princípio da não-cumulatividade, a ter garantido o direito aos créditos sobre tais entradas, na máxima de que na suspensão do imposto há incidência, portanto há oneração, onde o imposto é postergado para a etapa seguinte da cadeia circulatória.

Inquestionável a condição da impugnante como é o estabelecimento industrial fabricante dos produtos sobre os quais se aplica a suspensão na saída, o dispositivo legal em destaque é plenamente aplicável, o que da azo a *ratio decidendi* do Acórdão proferido em favor do contribuinte.

## **FORNECEDORES INCLUSOS NO REGIME DO SIMPLES**

A Delegacia Regional de Julgamento ao analisar o Manifesta do Inconformidade manteve o Despacho Decisório, o que se extrai dos excertos abaixo:

Como se pode observar na legislação de regência, o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido aplicável às microempresas e às empresas de pequeno porte, representado pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições, instituído pela Lei nº 9.317, de 05/12/1996, não admite a transferência de créditos de IPI; não permite o destaque do imposto nas notas fiscais de saídas desses fornecedores optantes; não o submete ao confronto débito/credito de IPI para a apuração do saldo devido em cada período de apuração, além de lhe proporcionar alíquota reduzida e fixa, independentemente da classificação fiscal do produto elaborado. Portanto, estas empresas, embora recolham o IPI, não estão sujeitas ao regime da não-cumulatividade do imposto.



Essa conclusão advém da legislação que rege a matéria, pois:

- Ao optante pelo Simples - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte são vedados a utilização ou a destinação de qualquer valor a título de incentivo fiscal, bem assim a apropriação ou a transferência de créditos relativos ao IPI e ao ICMS (artigo 5º, §5º, da Lei nº 9.317, de 05/12/1996);

- A inscrição no SIMPLES implica **pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições**:

a) Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ;

b) Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP;

c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

d) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS;

e) **Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**;

f) Contribuições para a Seguridade Social (artigo 3º, §1º, alíneas “a” a “f”, da Lei nº 9.317, de 05/12/1996, e artigo 149 do RIPI/1998);

- O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte, inscritas no Simples, será determinado mediante a aplicação, **sobre a receita bruta mensal auferida, de percentuais fixos**, de acordo com a receita bruta acumulada dentro do ano-calendário, nos termos do artigo 3º, incisos I e II, da Lei nº 9.317, de 05/12/1996, e recolhido em DARF específico;

- No caso de pessoa jurídica contribuinte do IPI, os percentuais referidos no artigo 3º, incisos I e II, da Lei nº 9.317, de 05/12/1996, serão acrescidos de 0,5 (meio) ponto percentual ou de 0,6 (seis décimos) por cento, a depender da receita bruta auferida, e o imposto deverá ser recolhido mensalmente em conjunto com os demais impostos.

Ademais, a proibição para utilização dos créditos do IPI consta, expressamente, do art. 149 do RIPI/98 (art. 166 do RIPI/02, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002), aqui transcrito para esclarecer a discussão:

**Art. 149. As aquisições de produtos de estabelecimentos optantes pelo SIMPLES, de que trata o art. 105, não ensejarão aos adquirentes direito a fruição de crédito de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (Lei nº 9.317, de 1996, art. 5º, § 5º).**

Não é demais lembrar que as hipóteses em que os créditos básicos podem ser escriturados estão taxativamente previstas no regulamento do IPI, e o rol dessas hipóteses só pode ser ampliado por lei, não por critérios subjetivos adotados pela contribuinte.

Indubitavelmente, o direito aos créditos básicos tem origem constitucional, diante do princípio da não-cumulatividade, que informa a legislação do IPI, entretanto, esse direito não é irrestrito, sendo perfeitamente possível sua limitação e regulamentação por leis infraconstitucionais, tal como ocorre com vários outros direitos e garantias previstos na Constituição.

Ora, se a própria Constituição admitiu **tratamento diferenciado** às microempresas e às empresas de pequeno porte, como **incentivo** ao seu crescimento, não pode afrontá-la a vedação contida no §5º do artigo 5º da Lei nº 9.317, de 1966, que embora reduzindo o imposto a ser pago pelas citadas empresas, as impediu de passar a ser automaticamente

credora ou possuidora do imposto pago na cadeia produtiva pelas empresas que se submetem às regras gerais de apuração dos impostos e das contribuições.

Assim, não há fundamento no entendimento da manifestante que a exclusão das empresas optantes pelo Simples afronta o princípio da não-cumulatividade do imposto e de que os cálculos efetivados pela empresa estão de acordo com a decisão judicial, já que fundados no princípio da não-cumulatividade do imposto.

O contribuinte, por sua vez, ao apresentar o Recurso Voluntário alega que:

Conforme o raciocínio já exposto anteriormente, a previsão legal invocada pela decisão recorrida como fundamento para afastar o direito ao crédito da empresa quanto aos fornecedores inscritos no SIMPLES está em vigor desde 1996, quando foi publicada a primeira lei instituidora deste regime, a Lei n.º 9.317/96. Os demais diplomas que lhe sucederam adotaram disposições semelhantes.

A ação judicial foi interposta em 28.06.2002 com supedâneo no princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI - art. 153, §3º, II da CF. À vista disso, a União Federal poderia ter invocado em suas razões de defesa o argumento de exclusão dos créditos que porventura fossem objeto de aquisições de fornecedores inscritos no regime do SIMPLES, pois a vedação legal (e inconstitucional) já existia. Como não o fez, invocar este fundamento a esta altura dos acontecimentos já não é mais juridicamente possível.

Tanto a sentença quanto o acórdão reconheceram a supremacia do princípio da não-cumulatividade do IPI e, consequentemente, o direito ao crédito correspondente aos insumos imunes, isentos, não-tributados ou tributados à alíquota zero. Em outras palavras — salvo a energia elétrica — não há qualquer restrição ou qualquer ressalva das decisões judiciais quanto ao aproveitamento dos créditos, de modo a abranger as aquisições de fornecedores do SIMPLES.

E ainda que a União Federal houvesse trazido à colação o fundamento aqui combatido em sua peça de defesa, outro não seria o destino dessas aquisições que não a permissão aos créditos, pois, repita-se, o que estava em jogo era a extensão do princípio da não-cumulatividade do IPI, cuja hierarquia constitucional impõe o respeito pelas legislações de menor envergadura.

Curioso é que, quando lhe convém, ainda que interpretado equivocadamente como o fez no tópico pertinente às vendas com suspensão do IPI, a decisão recorrida invoca o princípio da não-cumulatividade na tentativa de lhe imprimir eficácia. Aqui, onde o mandamento lhe prejudica, invoca a legislação infraconstitucional. Perceba-se que a incongruência não é do contribuinte.

Assim sendo, os critérios da empresa respeitam a coisa julgada.

Assunto de pacífico entendimento neste Conselho, onde este Relator já se pronunciou por diversas vezes, cito como exemplo o Acórdão nº 3201-006.726, onde esta turma sob outra formação, por unanimidade de votos, negou provimento as aquisições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem emitidos por empresas optantes pelo SIMPLES, nos termos de vedação legal expressa, assim mantendo a glosa de crédito do IPI.

Por oportuno, mais uma vez trago o que restou decidido no Acórdão nº 3402.006.607 já citado no tópico anterior, de Relatoria da Conselheira Cynthia Elena de Campos, onde negou-se provimento às aquisições de empresas optantes pelo SIMPLES. Vejamos os excertos do voto que trata da matéria:

**3.3. Sobre o valor correspondente às aquisições de empresas optantes pelo SIMPLES,** a Turma Julgadora de 1ª Instância concluiu que foi reconhecido o direito da

Contribuinte de se creditar do IPI sobre as entradas de insumos imunes, isentos, não tributados e com alíquota zero, o que fez com fundamento no Princípio da Não Cumulatividade, sendo que o pedido da empresa não faz alusão ao caso específico das aquisições de empresas incluídas no regime do SIMPLES.

A Recorrente argumenta pela não cumulatividade do IPI prevista pelo artigo 153, §3º, II da Constituição Federal, bem como alega que a União Federal poderia ter invocado em suas razões de defesa o argumento de exclusão dos créditos que porventura fossem objeto de aquisições de fornecedores inscritos no regime do SIMPLES, pois a vedação legal (e inconstitucional) já existia, resultando em restrição que não é mais juridicamente possível.

Alega, ainda, que não há qualquer restrição ou qualquer ressalva das decisões judiciais quanto ao aproveitamento dos créditos, de modo a abranger as aquisições de fornecedores do SIMPLES.

#### **Sem razão à Contribuinte.**

Cabe observar que a ação judicial foi decidida de acordo com a delimitação da Contribuinte através da peça vestibular. E, não havendo questionamento sobre os insumos adquiridos de fornecedores optantes pelo SIMPLES, não pode ser ajustada a decisão quanto às matérias não discutidas.

Ademais, as aquisições de produtos de estabelecimentos optantes pelo SIMPLES não ensejam aos adquirentes direito a fruição de crédito do imposto relativo a matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, conforme artigo 23, Caput da Lei Complementar 123/2006 e artigo 178, inciso I do RIPI/2010.

#### **Neste sentido, colaciono os seguintes julgados do Supremo Tribunal Federal:**

“Agravamento regimental no recurso extraordinário. Tributário. IPI. Creditamento. Insumos adquiridos de empresas optantes pelo SIMPLES nacional. Impossibilidade. Ausência de ofensa ao postulado da não cumulatividade. Inadmissibilidade de atuação do judiciário como legislador positivo. 1. O Simples Nacional é um regime favorecido que reduz o encargo fiscal das microempresas e das empresas de pequeno porte. A redução foi concebida prevendo-se a vedação a apropriação ou a transferência de créditos de IPI. 2. Ao retirar tal óbice, o Poder Judiciário estará concedendo um regime híbrido ao contribuinte, no qual passariam a conviver o tratamento favorecido e o aproveitamento de créditos. Tal favor poderia aviltar a proporcionalidade e o equilíbrio sob os quais o legislador baseou-se originalmente. 3. O acréscimo de 0,5 (meio) ponto no percentual aplicado sobre a receita bruta mensal dos contribuintes de IPI (Lei nº 9.317/96, art. 5º, § 2º), utilizado para definir o valor devido mensalmente por esses enquanto inscritos no SIMPLES, não serve de critério de delimitação do crédito pretendido pelas empresas adquirentes de seus produtos. 4. Agravamento regimental não provido.” (RE 595.921 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe 20.11.2014)

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. FORNECEDORES OPTANTES DO SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE – SIMPLES. **APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS: IMPOSSIBILIDADE.** PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.” (RE 595.450, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe 09.11.2012)

“Agravamento regimental em recurso extraordinário. 2. Micro e pequena empresa. SIMPLES 3. IPI. Creditamento. Impossibilidade. Precedentes. 4. Agravamento regimental não provido.” (RE 828601 AgR, Rel. Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, DJe 24.09.2014)

Portanto, deve ser mantida a decisão de 1ª Instância neste ponto.

Assim, no que concerne às aquisições de empresas optantes pelo SIMPLES, cabe reiterar que o direito a não cumulatividade do IPI não é absoluto, havendo a necessidade, para fruição do direito ao creditamento, de observância às demais normas legais e regulamentares citadas, que vedam expressamente o direito a fruição de crédito nas aquisições de MP, PI e ME de estabelecimentos optantes pelo Simples.

Portanto nego provimento neste tópico.

### **Conclusão**

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito ao desconto de créditos de IPI decorrentes das aquisições de insumos aplicados na produção de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem saídos do estabelecimento com suspensão do IPI, nos termos previstos no § 5º do art. 29 da Lei nº 10.637/2002, considerando-se na apuração dos referidos créditos a decisão judicial transitada em julgado.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa