



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13502.900123/2006-37
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-007.335 – 3ª Turma
Sessão de 15 de agosto de 2018
Matéria IPI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRESPEL COMPANHIA INDUSTRIAL BRASIL ESPANHA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

SALDO CREDOR DE IPI ACUMULADO DE PERÍODOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO. RESSARCIMENTO E/OU COMPENSAÇÃO.

O art. 11 da Lei nº 9.779/99 estabeleceu que o saldo credor acumulado em cada trimestre-calendário, resultante do abatimento de débitos do próprio imposto, deixou de ser um crédito meramente escritural, podendo, ao final de cada trimestre-calendário, ser objeto de pedido de ressarcimento ou de compensação.

É possível, atendendo-se ao princípio da não-cumulatividade, a utilização extemporânea dos créditos de IPI, os quais se não foram escriturados na época própria poderão ser aproveitados em até 5 (cinco) anos, contados da data da entrada dos insumos no estabelecimento industrial, observando-se o limite temporal estabelecido na legislação, qual seja, a partir de janeiro de 1999.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para reconhecer a possibilidade de aproveitamento do crédito básico acumulado de IPI a partir de janeiro de 99, vencido o Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deu provimento integral.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL (fls. 778 a 783), com fulcro no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, buscando a reforma do Acórdão nº 3803-02.887 (fls. 746 a 753) proferido pela 3ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, em 26 de abril de 2012, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário. O acórdão foi assim ementado:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Incabível o cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/1996 em relação a insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, haja vista que o texto normativo, ao estipular a forma de apuração do incentivo, excluiu da base de cálculo respectiva as aquisições que não suportaram a incidência da Cofins e da contribuição ao PIS.

IPI – CRÉDITO BÁSICO – ESCRITURAÇÃO – PERÍODO ANTERIOR

O contribuinte possui direito ao crédito básico de IPI, ainda que a escrituração e apuração deste tenha ocorrido em relação a período anterior aquele que consta no PER/DCOMP, por inexistir vedação da Lei nº 9.363/96.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

(grifou-se)

Interpostos embargos de declaração pela Contribuinte (fls. 760 a 768), alegando vício de omissão, os mesmos foram rejeitados nos termos do despacho s/nº, de 28 de junho de 2016 (fls. 787 a 789).

Não resignada em parte com o acórdão que deu provimento parcial ao recurso voluntário, ratificada pela decisão de rejeição dos embargos de declaração, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial (fls. 778 a 783) alegando divergência jurisprudencial quanto à possibilidade da Contribuinte, no que tange ao crédito básico de IPI, utilizar saldo credor de períodos anteriores em um único PER/DCOMP. Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigma o acórdão nº 3302-001.845, restando demonstrada a divergência com relação ao alcance do art. 11 da Lei nº 9.779/99. Nas razões recursais, sustenta, em síntese, que o saldo credor de IPI deve ser objeto de pedido relativo ao trimestre em que foi escriturado, não havendo permissão legal para utilização do saldo credor de períodos anteriores em um único PER/DCOMP.

Por meio do despacho s/nº, de 28/06/2016 (fls. 785 a 786), foi dado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional pois comprovada a divergência jurisprudencial.

Não foram apresentadas contrarrazões pela Contribuinte.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

Mérito

No mérito, cinge-se a controvérsia à possibilidade de ressarcimento de crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) decorrentes da aquisição de insumos - matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME) - utilizados na fabricação de produtos, inclusive aqueles não tributados ou sujeitos à alíquota zero, conforme previsto no art. 11 da Lei nº 9.779/99, sendo tais créditos oriundos de transferência de trimestres anteriores.

O art. 11 da Lei nº 9.779/99 prevê a possibilidade de ressarcimento, nos moldes dos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/1996, do saldo credor do IPI originado da aquisição de insumos aplicados na industrialização, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, entendendo-se, assim, a possibilidade de utilização do saldo credor acumulado de outros trimestres-calendário, *in verbis*:

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.

Além disso, foi só a partir de janeiro de 1999 que os Contribuintes passaram a ter direito ao creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos desonerados (isentos ou alíquota zero) na saída do estabelecimento industrial.

Nessa perspectiva, os impostos passíveis de recuperação, como o crédito de IPI oriundo da compra de insumos empregados nos produtos que são tributados na sua saída do estabelecimento industrial, são escriturados no livro de apuração do IPI, descontando-se dos débitos gerados na saída dos bens tributados. Conforme legislação do IRPJ, é vedada a inclusão dos "tributos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal" no custo dos produtos vendidos, de acordo com art. 289, §3º, do Decreto nº 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (correspondente ao art. 231, §3º, do Decreto nº 1.041/1994, vigente quando da entrada em vigor da Lei nº 9.779/99):

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

(grifou-se)

Para regulamentar o benefício fiscal inserido no art. 11 da Lei nº 9.779/99, a Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 33, de 04/03/1999, que dispõe sobre a apuração e aproveitamento do crédito do IPI e dá outras providências. O ato normativo encontrava-se vigente quando do protocolo do pedido de ressarcimento pela Recorrida, em 07/11/2001. Há previsão expressa permitindo a utilização do saldo credor remanescente no período de apuração subsequente, *in verbis*:

[...]

Art. 1o A apuração e a utilização de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, inclusive em relação ao saldo credor a que se refere o art. 11 da Lei No 9.779, de 1999, dar-se-á de conformidade com esta Instrução Normativa.

DO REGISTRO E DO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS

Art. 2o Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIPI:

I - quando do recebimento da respectiva nota fiscal, na hipótese de entrada simbólica dos referidos insumos;

II - no período de apuração da efetiva entrada dos referidos insumos no estabelecimento industrial, nos demais casos.

§ 1o O aproveitamento dos créditos a que faz menção o caput dar-se-á, inicialmente, por compensação do imposto devido pelas saídas dos produtos do estabelecimento industrial no período de apuração em que forem escriturados.

§ 2o No caso de remanescer saldo credor, após efetuada a compensação referida no parágrafo anterior, será adotado o seguinte procedimento:

I - o saldo credor remanescente de cada período de apuração será transferido para o período de apuração subsequente;

II - ao final de cada trimestre-calendário, permanecendo saldo credor, esse poderá ser utilizado para ressarcimento ou compensação, na forma da Instrução Normativa SRF No 21, de 10 de março de 1997.

§ 3o Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).

DOS CRÉDITOS INERENTES AOS INSUMOS (MP, PI, ME) COM DESTINAÇÃO COMUM

Art. 3o Poderão ser calculados proporcionalmente, com base no valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, os créditos decorrentes de entradas de MP, PI e ME, empregados indistintamente na industrialização de produtos que gozem ou não do direito à manutenção e à utilização do crédito.

DO DIREITO AO APROVEITAMENTO DO SALDO CREDOR DO IPI - ART. 11 DA LEI NO 9.779, DE 1999

Art. 4o O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei No 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1o de janeiro de 1999.

Art. 5o Os créditos acumulados na escrita fiscal, existentes em 31 de dezembro de 1998, decorrentes de excesso de crédito em relação ao débito e da saída de produtos isentos com direito apenas à manutenção dos créditos, somente poderão ser aproveitados para dedução do IPI devido, vedado seu ressarcimento ou compensação.

§ 1o Os créditos a que se refere este artigo deverão ficar anotados à margem da escrita fiscal do IPI.

§ 2o O aproveitamento dos créditos do IPI de que trata este artigo somente poderá ser efetuado com débitos decorrente da saída dos produtos acabados, existentes em 31 de dezembro de 1998, e dos fabricados a partir de 1o de janeiro de 1999, com a utilização dos insumos originadores desses créditos, considerando-se que os produtos que primeiro saírem foram industrializados com a utilização dos insumos que primeiro entraram no estabelecimento.

§ 3o O aproveitamento dos créditos, nas condições estabelecidas no artigo anterior, somente será admitido após esgotados os créditos referidos neste artigo.

(grifou-se)

Portanto, não havia à época qualquer norma impeditiva ao ressarcimento do crédito do IPI na forma como proposto pela Contribuinte. Poder-se-ia dizer que o art. 5º da IN nº 33/99 estabeleceu espécie de vedação quanto ao ressarcimento/compensação ao estabelecer que os créditos acumulados na escrita fiscal somente poderiam ser aproveitados para dedução do IPI devido. Entretanto, a limitação é somente para os créditos acumulados existentes em 31 de dezembro de 1998. Para os créditos acumulados a partir de janeiro de 1999, é possível o pedido de ressarcimento.

Na sistemática de apuração do IPI, mostra-se compatível o acúmulo de créditos com a transferência do saldo credor para os períodos posteriores. Com o advento do art. 11 da Lei nº 11.9779/99, é facultado ao Sujeito Passivo, utilizar o saldo credor de IPI ao final de cada trimestre para compensação com outros tributos ou pedir o seu ressarcimento, não estabelecendo vedação à transferência do saldo credor ao período de apuração subsequente.

Sobrevieram, ainda, as Instruções Normativas nºs 210/2002 (art. 14), 460/2004 (art. 16) e 600/2005 (art. 16), esta última com as alterações introduzidas pela IN nº 728/2007. À época dos fatos geradores do presente processo administrativo, estava vigente a IN nº 460/2004, na qual não havia qualquer restrição formal para que o pedido de ressarcimento se referi-se a um único trimestre-calendário.

A limitação foi imposta pela IN SRF nº 728/2007, que introduziu o §7º, no art. 16 da IN SRF nº 600/2005, estabelecendo que cada pedido de ressarcimento de crédito básico de IPI deve referir-se somente a um único trimestre-calendário. Por ser posterior à data de transmissão do PER/DCOMP do presente processo, não é aplicável ao caso, sendo correto o procedimento adotado pela Contribuinte, em consonância com a IN SRF 460 de 2004.

Nessa esteira, a Solução de Consulta Interna nº 22 - Cosit, de 30 de setembro de 2014, expedida pela Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal, explicitou entendimento no sentido de que a possibilidade de aproveitamento de crédito de IPI a destempo, bem como o direito ao ressarcimento ou a compensação do saldo credor, não são prejudicados pela influência na apuração do IRPJ e da CSLL causada pela não utilização do IPI oportunamente. A ementa foi redigida nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

UTILIZAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITO DE IPI. CABIMENTO INDEPENDENTEMENTE DE EVENTUAL INFLUÊNCIA NA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL.

Eventual influência na apuração do IRPJ e da CSLL causada pela não utilização de crédito de IPI no momento oportuno, não prejudica, observados os prazos de prescrição, o direito à escrituração do crédito do IPI a destempo, bem assim o direito ao ressarcimento ou a compensação do saldo credor, observadas as regras gerais aplicáveis à matéria.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 153, IV, e § 3º; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 49; Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, arts. 225, 256 e 257; Parecer Normativo CST nº 515, de 1971.

No referido ato administrativo, foi estabelecido como premissa que "[...] o ressarcimento ou a compensação, nos termos dos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, é um direito do contribuinte e será cabível desde que exista saldo credor do imposto e atenda-se ao

disposto na legislação. Observe-se que o direito ao crédito extemporâneo de IPI independe da forma de tributação do IRPJ adotada pela Contribuinte". Nessa linha relacional, a Solução de Consulta Interna nº 22 - COSIT, de 2014, ao interpretar a legislação própria do IPI, ressalta ser possível, atendendo-se ao princípio da não-cumulatividade, a utilização extemporânea dos créditos de IPI, os quais se não foram escriturados na época própria poderão ser aproveitados em até 5 (cinco) anos, contados da data da entrada dos insumos no estabelecimento industrial.

No caso dos autos, conforme se observa do documento juntado à e-folha 580, a composição do crédito de IPI objeto do pedido de ressarcimento, no valor de R\$ 218.997,14 (duzentos e dezoito mil, novecentos e noventa e sete reais e quatorze centavos), dá-se da seguinte forma: "[...] (i) *crédito presumido do 1º trim/2003 — R\$ 167.098,03*; (2) *crédito de IPI apurado no 1º trim/03 — R\$ 20.057,57 (jan/03 - R\$ 5.240,68, fev/03 — R\$ 4.540,28 e mar/03 — R\$ 10.276,61)*; e (3) *créditos indevidamente estornados (de trimestres anteriores) no valor de R\$ 31.802,35 (maio a dez/98 — **R\$ 16.356,51**, jan/99 a jun/99 — R\$ 6.470,75 e R\$ 8.975,09, referente à transposição a menor para o livro RAUPI)*".

Portanto, com relação ao "item 3" do crédito, tendo em vista que o período é anterior a janeiro de 1999, não é possível o aproveitamento extemporâneo do crédito, por expressa limitação na legislação - art. 5º da IN nº 33/1999. Além disso, conforme se extrai da decisão da DRJ (fls. 535 a 537) a Contribuinte não logrou êxito em demonstrar que os valores constantes no "item 3" enquadrar-se-iam nas hipóteses de créditos incentivados acumulados até 31/12/1998, passíveis de ressarcimento, sujeitando-se à limitação imposta para o crédito básico de IPI, *in verbis*:

[...]

Note-se que na composição do crédito do item 3 (de trimestres anteriores) constam valores referentes ao período de apuração de maio a dezembro de 1998. Neste período o § 1º, da art. 171, de RIPI/98, dispensa a escrituração dos créditos em questão destinados a emprego na industrialização de produtos isentos, saídos com suspensão, não tributados ou alíquota zero, em face da impossibilidade de aproveitamento deles, o que tomava inócua sua escrituração.

Assim, até 31.12.1998, somente os créditos incentivados, cuja manutenção e utilização estavam assegurados por lei específica, eram passíveis de ressarcimento. Portanto, para fatos geradores ocorridos até aquela data não existia qualquer previsão legal a contemplar hipóteses de aproveitamento de créditos básicos de IPI, relativos a insumos empregados na industrialização de produtos isentos, saídos com suspensão, não tributados ou com alíquota zero, seja através da escrituração deles nos livros fiscais, do ressarcimento, ou de compensação.

Cabe esclarecer, ainda, que o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, admite na composição do saldo credor do IPI, passível de aproveitamento, os créditos relativos a insumos empregados em produtos desonerados da exação tão somente em relação aos isentos e com alíquota zero.

Quanto aos demais valores desse item 3, cabe assinalar que a teor do art. 171, de RIPI/1998 e 190, do RIPI/2002, os créditos devem ser escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes

confira legitimidade. Portanto, é dever da contribuinte registrá-los em sua escrita fiscal no Livro Registro de Entradas e detalhar os valores por período de apuração, no Livro Registro de Apuração do IPI.

Ressalte-se que a contribuinte não trouxe aos autos os documentos necessários à comprovação dos lançamentos alegados, tais como: cópias do livro registro de entradas, do livro registro de saídas, do livro registro de apuração e das notas fiscais de entradas, onde se poderia verificar a legitimidade dos valores, por período de apuração, referentes aos créditos de períodos anteriores, informações necessárias para comprovar o direito pleiteado, se a legislação assim o permitisse, o que não é o presente caso, por tratar-se de crédito de trimestre anterior, matéria já analisada neste voto. Ressalte-se ainda que a utilização de créditos do IPI pressupõe a devida escrituração em livro próprio, ou seja, seu aproveitamento não pode se dar a margem da escrituração.

[...]

Diante do exposto, dá-se provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional para reconhecer a possibilidade de aproveitamento do crédito básico acumulado de IPI a partir de janeiro de 1999.

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello