



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

Processo nº 13601.000122/2001-68
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-01.661 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de junho de 2012
Matéria IPI.RESSARCIMENTO
Recorrente FEAM COMERCIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 31/01/1999 a 31/03/1999, 31/07/1999 a 30/09/1999, 31/10/1999 a 31/12/1999, 31/01/2000 a 31/03/2000, 30/04/2000 a 30/06/2000, 31/07/2000 a 30/09/2000, 31/10/2000 a 31/12/2000

Ementa:

IPI. ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL. SUSPENSÃO. LEI Nº 9.826/99.

O direito à suspensão do IPI, previsto no artigo 5º, da Lei nº 9.826/99, não alcança os estabelecimentos equiparados a industriais, por ausência de previsão legal.

IPI. PEDIDOS DE RESSARCIMENTO SUCESSIVOS. CÁLCULO DO SALDO. CRÉDITOS E DÉBITOS DO TRIMESTRE. ART. 2º, §2º, II, DA IN/SRF nº 33/99.

Havendo, em um determinado trimestre, (i) saldo devedor ou (ii) saldo credor objeto de pedido de ressarcimento, a análise do pedido de ressarcimento relativo ao trimestre seguinte deve levar em consideração apenas os créditos e débitos escriturados neste próprio trimestre.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para: (i) manter o indeferimento dos ressarcimentos relativos ao 1º, 3º e 4º trimestres de 1999 e 1º, 2º e 3º trimestres de 2000; (ii) deferir o ressarcimento para o 4º trimestre de 2000, no montante de R\$ 1.117,55, homologando as compensações até o limite deste valor.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Marcos Tranchesi Ortiz – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Raquel Motta Brandão Minatel, Marcos Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Em 18 de abril de 2001, a recorrente apresentou os seguintes pedidos de ressarcimento de créditos de IPI, todos eles ao fundamento do art. 3º, I da IN/SRF nº 21/97 (fls. 1/7):

Trimestre	Valor
1º/1999	R\$4.494,38
3º/1999	R\$44.574,41
4º/1999	R\$38.985,47
1º/2000	R\$54.999,50
2º/2000	R\$54.277,79
3º/2000	R\$61.768,94
4º/2000	R\$86.159,30
Total	R\$345.259,79

Em 9 de janeiro de 2002, a recorrente agregou ao pedido de ressarcimento pleito de compensação (fls. 148/153) com débitos de PIS (cód. 8109) e COFINS (cód. 2172) dos períodos de janeiro/2000 a dezembro/2001. E, em 9 de agosto de 2002, pleiteou, ademais, compensação (fls. 168/169) com débitos de IRPJ (códcs. 2362, 2430 e 0220) e CSLL (códcs. 2484, 6773 e 6012) dos períodos de novembro e dezembro/2000 e março e setembro/2001, e com débitos de PIS dos períodos de maio e junho/2002.

A recorrente dedica-se ao comércio atacadista de artefatos de segurança e prevenção de incêndio, principalmente extintores. Na diligência fiscal consequente ao pedido, restou incontroverso que a recorrente é estabelecimento *equiparado a industrial* por opção, ao fundamento do art. 11, I do RIPI/98, na medida em que (i) revende os extintores

exclusivamente a estabelecimentos industriais (a “FIAT Automóveis S.A.”) e (ii) os extintores são, para as montadoras adquirentes, bens de produção.

Com a edição da MP 1.916/99 (convertida na Lei nº 9.826/99), vigente a partir de 30 de julho de 1999, a saída, de estabelecimento industrial, de componentes destinados à montagem de veículos passou a ocorrer com a suspensão do IPI, inclusive mantendo-se o direito à utilização dos respectivos créditos de entrada pelo estabelecimento remetente (art. 5º, caput e §3º).

Crédula na aplicação do dispositivo também aos estabelecimentos equiparados, a recorrente deixou de destacar o IPI em suas notas de saída, o que explica a formação de saldo credor.

A DRF, contudo, entendeu que a disciplina da suspensão era restrita aos estabelecimentos industriais. Partindo desse entendimento, levantou, nota a nota, os valores de IPI não-destacados pela recorrente, conforme os demonstrativos de fls. 363/366 e 460/472. Ao reconstituir a escrita fiscal da recorrente, adicionando os débitos apurados, constatou-se a redução, ou mesmo inexistência, dos montantes credores para alguns trimestres, bem como a conversão de outros trimestres para saldos *devedores*, que foram lançados no auto de infração 13603.001713/2005-66.

A recorrente impugnou a decisão da DRF (fls. 199/300), sustentando a aplicação do art. 5º da Lei nº 9.826/99 aos estabelecimentos equiparados a industrial.

A DRJ/Juiz de Fora-MG, antes de julgar o recurso, determinou à DRF (fls. 369/371) que apurasse (i) se todas as saídas foram mesmo feitas a *montadoras* (de modo a caracterizar os extintores como bens de produção) e (ii) se a recorrente estornara o crédito objeto do pedido de ressarcimento.

A DRF (fls. 491/494), então, confirmou que todas as vendas da recorrente eram para montadoras. Quanto ao estorno do crédito, a DRF ponderou que, no auto de infração lavrado ao final da diligência, toda a escrituração da recorrente já fora refeita, razão pela qual somente caberia exigir o estorno em caso de improcedência da autuação (quando, então, a escrituração da recorrente voltaria à situação anterior à diligência).

A DRJ (fls. 497/498), entretanto, entendeu que o estorno do crédito deveria ser providenciado pela recorrente simultaneamente à formulação do pedido, independentemente do resultado do auto de infração. Assim, determinou à DRF que intimasse a recorrente para (i) demonstrar o estorno do crédito e (ii) manifestar-se sobre o novo relatório da DRF de fls. 491/494.

A recorrente, então, juntou o RAIPI demonstrando que efetuou, em novembro de 2007, o estorno de todos os créditos objeto deste pedido de ressarcimento (fls. 505/506), e os autos foram, finalmente, a julgamento na DRJ.

Para a d. instância recorrida, “o argumento de que os estabelecimentos equiparados a industriais se submetem às mesmas disposições concernentes ao estritamente industrial não procede”, oportunidade em que transcreve, inclusive, julgados deste Conselho em apoio ao seu entendimento (Acórdão 201-79832/2006) (fls. 1012).

Restava, ainda, apreciar o pleito em relação aos poucos trimestres que remanesceram credores (em montantes menores que os do pedido, é verdade) mesmo após o lançamento normal do IPI nas saídas. Relativamente a este processo, esse era o caso do 4º trimestre de 2000, que mantinha-se credor pelo valor de R\$1.117,55. Constatou, porém, a DRJ que todos esses trimestres ainda credores eram anteriores ao terceiro decêndio de janeiro de 2001, no qual a escrita reconstituída indicava saldo devedor. Sob essa premissa, entendeu que *“todo o crédito acumulado ao longo de 1999 e 2000 foi absorvido para amortizar os débitos apurados pela fiscalização, o que inviabiliza o ressarcimento dos saldos credores apurados antes desse último período em que foi apurado saldo devedor. Em resumo: só existe possibilidade de ressarcimento a partir do primeiro trimestre de 2001, quando a reconstituição da escrita passa a apresentar, tão somente, saldos credores (após 1-02/2001)”* (fls. 1013).

Em conclusão, o v. acórdão recorrido manteve o indeferimento integral do pedido formulado (fls. 1006/1013).

Sobreveio, então, o recurso voluntário de fls. 1019/1034, no qual repisa-se, essencialmente, o direito à suspensão do IPI pelos estabelecimentos equiparados a industrial.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesí Ortiz

O recurso é tempestivo e, observadas as demais formalidades aplicáveis, dele tomo conhecimento.

A existência e o montante do saldo ora pleiteado estava aqui a depender, exclusivamente, do montante dos débitos apurados no período, os quais, a seu turno, dependiam, essencialmente, da incidência ou não da suspensão do imposto conforme art. 5º da Lei nº 9.826/99.

Esta controvérsia – em torno da suspensão do IPI nas saídas promovidas pela recorrente – consistia precisamente no objeto do auto de infração lavrado contra a recorrente nos autos do processo administrativo nº 13603.001713/2005-66, desta mesma relatoria e julgado nesta mesma sessão.

Em caso de cancelamento do auto de infração, confirmar-se-ia a escrituração original do contribuinte e, por conseguinte, o saldo credor objeto deste processo resultaria incontroverso.

Confirmando-se, contudo, a autuação, o saldo credor alegado neste processo estaria comprometido (ou, ao menos, parcialmente comprometido) com a liquidação do débito lançado (esclareça-se que os créditos acumulados no período foram aproveitados pela DRF na reconstituição da escrita fiscal da recorrente, ou seja, o auto de infração foi lavrado pela diferença a maior entre débitos e créditos do período). Nesta hipótese, restaria investigar, aqui, apenas a ressarcibilidade dos saldos nos trimestres que permaneceram credores mesmo após a autuação, que a DRJ indeferiu ao argumento de existir período subsequente com saldo devedor.

Pois bem.

Em relação à matéria principal, reproduzo aqui o entendimento que manifestei no voto que proferi no P.A. nº 13603.001713/2005-66 ora julgado:

“A controvérsia reside na interpretação do artigo 5º da Lei nº 9.826/99, de modo a fazê-lo ou não alcançar os chamados contribuintes “equiparados a industriais”. Eis o dispositivo, na redação original e sucessivas modificações:

“Art. 5º A saída, do estabelecimento industrial, ou a importação de chassis, carroçarias, peças, partes, componentes e acessórios, destinados à montagem dos produtos classificados nas posições 8701 a 8705 e 8711 da TIPI, dar-se-á com suspensão do IPI. (redação original)

§1º O fabricante dos veículos referidos no caput ficará sujeito ao recolhimento do IPI suspenso, caso destine os produtos recebidos com suspensão do imposto a fim diverso do ali estabelecido. (redação original)

§2º O disposto neste artigo não impede a manutenção e a utilização do crédito do imposto pelo estabelecimento que houver dado saída com suspensão do imposto. (redação original)

§3º Nas notas fiscais relativas às saídas referidas no caput, deverá constar a expressão “Saído com suspensão do IPI”, com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas. (redação original)

*Art. 5º Os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11, da TIPI, sairão com suspensão do IPI do estabelecimento industrial. **(Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002)***

*§1º Os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças, referidos no caput, de origem estrangeira, serão desembaraçados com suspensão do IPI quando importados diretamente por estabelecimento industrial. **(Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002)***

*§2º A suspensão de que trata este artigo é condicionada a que o produto, inclusive importado, seja destinado a emprego, pelo estabelecimento industrial adquirente: **(Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002)***

*I - na produção de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes ou peças dos produtos autopropulsados; **(Inciso incluído pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002)***

*II - na montagem dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.03, 87.05, 87.06 e 87.11, e nos códigos 8704.10.00, 8704.2 e 8704.3, da TIPI. **(Inciso incluído pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002)***

§3º *A suspensão do imposto não impede a manutenção e a utilização dos créditos do IPI pelo respectivo estabelecimento industrial. **(Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002)***

§4º *Nas notas fiscais relativas às saídas referidas no caput deverá constar a expressão ‘Saída com suspensão do IPI’ com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas. **(Parágrafo incluído pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002)***

§5º *Na hipótese de destinação dos produtos adquiridos ou importados com suspensão do IPI, distinta da prevista no §2º deste artigo, a saída dos mesmos do estabelecimento industrial adquirente ou importador dar-se-á com a incidência do imposto. **(Parágrafo incluído pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002)***

§6º *O disposto neste artigo aplica-se, também, a estabelecimento filial ou a pessoa jurídica controlada de pessoas jurídicas fabricantes ou de suas controladoras, que opere na comercialização dos produtos referidos no caput e de suas partes, peças e componentes para reposição, adquiridos no mercado interno, recebidos em transferência de estabelecimento industrial, ou importados. **(Parágrafo incluído pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002)***

§6º *O disposto neste artigo aplica-se, também, ao estabelecimento equiparado a industrial, de que trata o §5º do art. 17 da Medida Provisória no 2.189-49, de 23 de agosto de 2001. **(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)***

A norma refere-se, unicamente, ao “estabelecimento industrial”.

Na verdade, a partir da Lei nº 10.865/04, o §6º do artigo passou a contemplar também uma hipótese específica de contribuintes equiparados a indústrias, quais sejam, aqueles referidos no §5º do art. 17, da MP nº 2.189-49/01, in verbis:

“Art. 17. Fica instituído regime aduaneiro especial relativamente à importação, sem cobertura cambial, de insumos destinados à industrialização por encomenda dos produtos classificados nas posições 8701 a 8705 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, por conta e ordem de pessoa jurídica encomendante domiciliada no exterior.

§5º *A empresa comercial atacadista adquirente dos produtos resultantes da industrialização por encomenda equipara-se a estabelecimento industrial.”*

Não há quaisquer elementos nos autos que revelem a condição de empresa comercial atacadista – e nem mesmo que seja encomendante de produtos industrializados – da recorrente, razão pela qual cabe a esta trazer o conjunto probatório de suas alegações e, não o fazendo, resta prejudicado seu argumento.

E mesmo que tais elementos probatórios existissem, a conclusão não se alteraria, tendo em vista que o referido §6º apenas foi incluído por meio da edição da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, muito tempo após, portanto, os fatos geradores ora

analisados, os quais remontam – o mais recente deles – a janeiro/2001.

Enfim, a questão que pede resposta é: quando se refere a “estabelecimento industrial”, o legislador automaticamente refere-se também ao “estabelecimento equiparado a industrial”? Ou, por outro giro, estabelecimentos industriais e equiparados a industriais têm o regime jurídico de IPI?

Uma análise sistemática da legislação do IPI mostra-me que não. O art. 24 do RIPI/10 (de dicção idêntica a dos regulamentos anteriores) define três espécies de contribuintes de IPI: o importador (inciso I), o industrial (inciso II) e o equiparado a industrial (inciso III). A partir desta definição, cada um desses três tipos de contribuinte passa a receber disciplina legal que não necessariamente é coincidente.

É perceptível a iniciativa do legislador de referir-se não apenas ao industrial, mas também ao equiparado a industrial, sempre que pretende dispensar a ambos uma mesma regra atinente ao imposto. Isso se atesta ao longo de todo o regulamento, como na definição de responsáveis tributários (art. 26, caput), fatos geradores (art. 35, II), momento de ocorrência do fato gerador (art. 36, II), não-incidência (art. 38, II, 'b' e III), suspensão (43, II e III), isenção (art. 54, XIV, XV e XXIII), crédito presumido (art. 134), lançamento (art. 182, I, 'b') e base de cálculo (art. 190, II).

Enfim, o estabelecimento equiparado a industrial é um contribuinte do IPI que recebe do legislador uma disciplina jurídica própria.

Este foi o entendimento proferido no voto vencedor do P.A. nº 13603.000668/2007-94 (ac. 201-81.456), julgado em 07 de outubro de 2008, pela extinta 1ª Câmara do 2º C.C., ao qual adiro sem ressalvas, in verbis:

“Ocorre que o RIPI/1998 (e atualmente o RIPI/2002), embora tenha equiparado a industrial, por uma ficção legal, o estabelecimento comercial que se encontre em uma das situações previstas no seu art. 9º, em momento algum declara que essa equiparação asseguraria idêntico tratamento tributário a ambos os estabelecimentos, ou, tampouco, que eles sujeitar-se-iam, necessariamente, ao cumprimento das mesmas obrigações fiscais. Pelo contrário, constata-se que tanto o RIPI/1998 quanto o RIPI/2002, ao longo de seus dispositivos, mantêm clara distinção entre os estabelecimentos industriais (os quais realizam qualquer uma das operações previstas no seu art. 4º) e aqueles que, embora não exerçam tais atividades, foram equiparados a industriais, oferecendo, ainda, inequívoca percepção de que o legislador, quando pretende abrigar os estabelecimentos industrial e equiparado sob as mesmas regras, manifesta expressamente a sua intenção nesse sentido, através do texto da legislação.”

Em suma, trata-se de uma prerrogativa do legislador atribuir ou não aos estabelecimentos equiparados a industriais o mesmo tratamento dispensado aos estabelecimentos propriamente industriais.

Percebe-se que, indubitavelmente, o artigo 5º da Lei nº 9.826/99 não desejou estender o referido benefício fiscal de suspensão do IPI aos estabelecimentos equiparados. Isto porque as várias modificações legislativas que sucederam a redação original, notadamente as Leis nºs 10.485/02 e 10.865/04, não cuidaram de estender a referida suspensão aos equiparados, muito embora tenham ampliado tal benefício aos estabelecimentos filiais, às pessoas jurídicas controladas e ao estabelecimento equiparado nos termos do §5º do art. 17, da MP nº 2.189-49/01.

Em outras palavras, quisesse o legislador ter estendido tal tratamento o teria feito de modo expresse. Não o fazendo, a IN/SRF nº 296/03, em seu art. 23, II, assim determinou, não sendo passível de qualquer alegação de ilegalidade, in verbis:

“Art. 23. O disposto nesta Instrução Normativa não se aplica: (Redação dada pela IN SRF nº 429, de 21/06/2004)

II - a estabelecimento equiparado a industrial, salvo quando se tratar da hipótese de equiparação prevista no art. 4º. (Redação dada pela IN SRF 429, de 21/06/2004).”

Há, inclusive, diversos outros precedentes deste Colegiado que ratificam o posicionamento no sentido da não extensão da suspensão prevista no art. 5º, da Lei nº 9.826/99 aos estabelecimentos equiparados a industriais, tais como o 13603.002155/00-15 (CSRF, 2ª Turma, Ac. 02-03.816, 12.02.2009), 13603.000272/2004-02 (CSRF, 2ª Turma, Ac. 02-03.810, 12.02.2009) e 13603.000668/2007-94 (2º C.C., 1ª Câmara, Ac. 201-81.456, 07.10.2008).”

Não havendo suspensão nas saídas promovidas pela recorrente, os débitos foram, portanto, corretamente lançados pela auditoria.

Mesmo com o lançamento do débito, o 4º trimestre de 2000 resulta ainda credor, não mais nos R\$86.159,30 pleiteados, mas em R\$1.117,55, conforme planilha de fls. 49/53. A DRJ, entretanto, negou o ressarcimento deste valor ao constatar a formação de saldo devedor no terceiro decêndio de janeiro de 2001, a significar que todos os saldos credores anteriores a esta foram consumidos para amortizar o saldo devedor posterior.

Em síntese, considerou a DRJ que o ressarcimento pleiteado não deveria ser analisado trimestre a trimestre, mediante a apuração de saldo credor ou devedor da recorrente ao final de **cada trimestre**. Ao invés, procedeu a uma análise cumulativa de todo o período varrido pelos sucessivos pedidos de ressarcimento (1999, 2000, 2001 e 2002).

Equivoca-se, neste ponto, a DRJ. O art. 2º, §2º, II, da IN/SRF nº 33/99, aplicável à época dos fatos geradores ora tratados, faculta ao contribuinte requerer o ressarcimento do saldo credor ao final de cada trimestre:

“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:

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

II - ao final de cada trimestre-calendário, permanecendo saldo credor, esse poderá ser utilizado para ressarcimento ou compensação, na forma da Instrução Normativa SRF n.º 21, de 10 de março de 1997.”

Ora, no momento em que formula o pedido de ressarcimento relativo a um trimestre, inclusive estornando o respectivo saldo credor de sua escrituração, o contribuinte faz cessar a influência do saldo deste trimestre sobre o saldo do trimestre seguinte. O exame da escrituração deve ser feito, nesses casos, não pelo método cumulativo, mas por trimestre.

Foi precisamente o que sucedeu aqui. O recorrente formulou pedido ressarcitório do saldo do 3º trimestre de 2000, inclusive comprovando o estorno deste saldo no RAIFI (fls. 505/506). Assim, a reconstituição da sua escrita, realizada pela auditoria às fls. 49/53, deve ser “lida” trimestre a trimestre, o que, no caso do 4º trimestre de 2000, resulta em saldo credor de R\$1.117,55.

No pedido de ressarcimento constante do P.A. 13601.000469/2002-91, julgado nesta mesma sessão, a DRF, aliás, corretamente analisou em separado o 1º trimestre de 2002, objeto daquele pedido. Pelo método cumulativo, aquele trimestre resultava credor em R\$8.919,32; a DRF, porém, identificou que, examinado isoladamente, o saldo do trimestre era devedor em R\$1.376,42, razão pela qual indeferiu o ressarcimento.

Não há nenhuma razão para não empreender, aqui, o mesmo e correto método de análise da escrita reconstituída do recorrente.

Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para: (i) manter o indeferimento dos ressarcimentos relativos ao 1º, 3º e 4º trimestres de 1999 e 1º, 2º e 3º trimestres de 2000; (ii) deferir o ressarcimento, para o 4º trimestre de 2000, no montante de R\$1.117,55, homologando as compensações até o limite deste valor.

(assinado digitalmente)

Marcos Tranchesi Ortiz

CÓPIA