



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

Processo nº 13706.001732/2003-72
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3803-01.885 – 3ª Turma Especial
Sessão de 11 de agosto de 2011
Matéria CRÉDITO DE IPI - RESSARCIMENTO
Recorrente GLAXOSMITHKLINE BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2001

CRÉDITO BÁSICO DE IPI. RESSARCIMENTO. INSUMOS.

O direito ao crédito básico de IPI restringe-se às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo e consumidos a partir de contato direto sobre o produto em fabricação. Não dão direito ao creditamento as aquisições, no mercado interno ou decorrentes de importação, de produtos acabados destinados à revenda ou ao consumo próprio, nem as devoluções de vendas, os estornos de pagamentos indevidos ou os produtos acabados recebidos de outros estabelecimentos da pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

Assinado digitalmente

ALEXANDRE KERN - Presidente.

Assinado digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern (Presidente), Hécio Lafetá Reis (Relator), Belchior Melo de Sousa, Andréa Medrado Darzé, Juliano Eduardo Lirani e João Alfredo Eduão Ferreira.

Relatório

O contribuinte supra identificado apresentou pedido de ressarcimento de saldo credor do IPI referente ao 1º trimestre de 2001 (fl. 29), no valor de R\$ 43.712,22, tendo discriminado o crédito como “insumos utilizados na fabricação de produtos tributados à alíquota zero”.

Acompanharam o referido pedido o arrolado de fls. 1 a 3, em que se menciona o art. 11 da Lei nº 9.779/1999 e a Instrução Normativa (IN) SRF nº 210/2002, cópias do livro fiscal de registro de apuração do IPI (RAIPI) e planilha de cálculo do valor requerido em ressarcimento (fls. 19 a 28).

O contribuinte apresentou, também, declaração de compensação de débito da Cofins com o saldo credor do IPI objeto do ressarcimento (fls. 100 a 103).

A Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária (Derat) no Rio de Janeiro/RJ, por meio do despacho decisório de fls. 101 a 107, baseado no Termo de Constatação Fiscal de fls. 85 a 92, indeferiu o ressarcimento solicitado e não homologou a compensação a ele vinculada, tendo em vista o que se segue:

a) foram glosados alguns créditos, no montante de R\$ 457.242,53 (fls. 89 a 91), em razão do fato de que as respectivas Notas Fiscais originais (1ª via) não foram apresentadas;

b) das notas fiscais efetivamente apresentadas, constatou-se a existência de créditos não ressarcíveis, no valor total de R\$ 27.137,93 (fl. 87), tais como: “créditos por produtos recebidos em transferência de outra filial”, “créditos por devoluções”;

c) do total dos créditos escriturados no livro RAIPI, no total de R\$675.946,49, abateu-se a quantia de R\$ 484.380,46, relativa aos créditos glosados, apurando-se um total de créditos ressarcíveis no valor de R\$ 191.566,03;

d) utilizando-se os créditos no abatimento dos débitos apurados de ofício no valor de R\$ 605.096,34 (que correspondem aos débitos escriturados do imposto de R\$ 632.234,27 compensados pelos créditos de IPI não ressarcíveis de R\$ 27.137,93), não restou saldo credor no período, pois o valor dos débitos foi maior que o valor dos créditos efetivamente comprovados.

Ressaltou a autoridade administrativa de origem que o documento que conferiria legitimidade à escrituração dos créditos pleiteados seria a Nota Fiscal que acompanha os produtos, documento esse que deveria permanecer em poder do destinatário ou adquirente, consoante os artigos 321 e 322 do RIPI/98.

Em suma, concluiu a autoridade que havia créditos do IPI, mas não saldo credor, dada a existência de débito em montante superior ao crédito apurado, em razão do que não restaria nada a ressarcir.

Irresignado, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 116 a 124) e requereu a nulidade parcial do indeferimento ou sua total insubsistência, com o consequente reconhecimento do ressarcimento pleiteado, arguindo que:

(i) a decisão recorrida teria glosado créditos de IPI no valor total de R\$ 27.137,93, tendo apenas listado os créditos, sem, contudo, mencionar de modo exaustivo e específico todas as razões de sua desconsideração, acarretando manifesto cerceamento do direito de defesa, em razão do que a glosa seria nula;

(ii) sobre a glosa de créditos no valor de R\$ 457.242,53, decorrente da não apresentação da 1ª via da nota fiscal, a legislação não exigiria a sua apresentação como condição para o ressarcimento, pois o exame dos créditos se dá nos livros fiscais do contribuinte, devidamente apresentados no caso em comento, consistindo a nota fiscal em elemento adicional capaz de corroborar a operação, cuja autenticidade poderia ser aferida pelo conjunto de elementos;

(iii) todas as notas apresentadas encontravam-se devidamente carimbadas, o que, por si só, individualizava os documentos, fazendo as vezes de primeiras vias, conforme já decidiu o então Conselho de Contribuintes;

(iv) as transferências referidas pela fiscalização eram efetivadas entre estabelecimentos da titularidade do contribuinte, não havendo transferência para estabelecimentos de terceiros, sendo que o “estabelecimento da Rua Cordovil não faturava, e, portanto, não aproveitava o crédito. O estabelecimento que dava efetiva saída aos produtos, de forma contabilizada, era o estabelecimento 'Rio 2000'”;

(v) quanto aos 'créditos por devoluções', o imposto foi recolhido quando da saída da mercadoria, sendo legítimo o direito de se creditar do IPI quando do retorno dessas mercadorias recebidas em devolução, o que representaria uma nova entrada, em face do princípio da não-cumulatividade;

(vi) a pretensão da Fiscalização de somente deferir o ressarcimento nos casos contemplados pela Lei nº 9.779/1999 não encontra respaldo em nosso ordenamento jurídico, pois, na apuração do IPI, não se distingue o crédito oriundo da aquisição de matérias-primas, produtos intermediário ou material de embalagem dos demais créditos. Pela não-cumulatividade, apuram-se os débitos e os créditos do período, sendo apurado o saldo final, que se credor, ensejaria o seu ressarcimento.

A DRJ Juiz de Fora/MG indeferiu o pedido (fls. 264 a 278), tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termos:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2001

CRÉDITO DO IPI. LEGITIMIDADE.

A primeira via da nota fiscal conforma-se no documento imprescindível para conferir certeza e liquidez (legitimidade) a créditos do IPI aproveitados na escrita fiscal da interessada. Além disso, especificamente para as operações de importação, também é fundamental para a legitimidade acima a comprovação do pagamento do IPI no desembaraço aduaneiro de importação. Isso considerado e demonstrado, na manifestação de inconformidade, a legitimidade de créditos do IPI anteriormente glosados pelo Fisco, devem eles ser restabelecidos na escrita fiscal da interessada para determinação dos saldos credores/devedores nos períodos de apuração correspondentes, integrando, se passíveis de ressarcimento consoante os ditames do art. 11 da Lei nº 9.779,

de 1999, e da IN SRF nº 33, de 1999, a apuração do saldo credor acumulado ao final do trimestre-calendário.

ESTABELECIMENTO⁶, INDUSTRIAL. CRÉDITO PASSÍVEL DE RESSARCIMENTO.

Para o estabelecimento industrial interessado, apenas são passíveis de ressarcimento os créditos do IPI decorrentes de aquisições de insumos compreendidos na conceituação de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem estabelecida pelo Parecer Normativo CST nº 65, de 1979.

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/201)-1*

*LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGALIDADE.
CONSTITUCIONALIDADE.*

A atividade administrativa de julgamento deve ser, pautada segundo os ditames da legislação tributária, porquanto esta, uma vez publicada, integra o ordenamento jurídico revestida da presunção tanto de constitucionalidade quanto de legalidade.

Rest/Ress. Indeferido - Comp. não homologada

Ressaltou o relator de piso que, das informações constantes da tabela apresentada pelo contribuinte, podia-se concluir que todos os produtos ali mencionados seriam acabados, não se subsumindo na definição de matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) ou material de embalagem (ME) estabelecida pelo Parecer Normativo CST nº 65/1979, “definição esta cujo atendimento é condição imprescindível para que o IPI incidente na entrada daqueles produtos no estabelecimento industrial interessado seja passível de ressarcimento, conforme disposição expressa do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999” (fl. 269).

Registrou-se, ainda, que, na coluna intitulada "descrição do CFOP" da tabela de fl. 139 apresentada pelo contribuinte, constaria que todas as operações relativas às notas fiscais identificadas (exceto a nota fiscal nº 224.003) teriam sido devolvidas ou se referiam a retorno de produto vendido anteriormente, cujo crédito do IPI só poderia ser utilizado escrituralmente para abater débitos do imposto, não sendo, por falta de previsão legal, passíveis de ressarcimento nos termos da Lei nº 9.779/1999.

Na sequência, argumentou o relator *a quo* que, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/1999, não comporiam o saldo credor acumulado ao final do trimestre-calendário, passível de ressarcimento, os valores registrados no livro fiscal Registro de Apuração do IPI (RAIPI) como "estorno de débito" ou como "pagamento indevido efetuado anteriormente".

Quanto à glosa do crédito escritural de IPI no valor de R\$ 457.242,53, relativa ao imposto destacado nas notas fiscais relacionadas nas fls. 89 a 91, glosa esta que refletiu no indeferimento do ressarcimento solicitado, ela decorreu da não apresentação ao fisco das primeiras vias das notas fiscais respectivas, fato esse que não poderia ser chamado, como quis o contribuinte, de prescindível, pois o livros fiscais de registro de saídas e de registro de apuração do IPI (RAIPI) comporiam o documentário fiscal exigido pela legislação de regência (arts. 290, 345 a 375 do RIPI/98), conformando-se em instrumentos de controle e de registro de operações, bem como de apuração do imposto, pois a nota fiscal lastreia os registros constantes, comprovando a sua legitimidade.

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte trouxe aos autos cópias de notas fiscais que haviam sido solicitadas pela repartição de origem, mas por ele não apresentadas na ocasião. Na análise dessas notas, a DRJ Juiz de Fora/MG concluiu que parte delas se referia a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem e outra parte a produtos importados, sendo que, em relação a estes, houve a comprovação parcial do pagamento do IPI devido na importação

Parte das notas fiscais de importação, conforme apontado pelo relator, se referia a produtos acabados importados, não sendo passíveis de ressarcimento, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/1999.

Detectou-se, ainda, relativamente às vendas realizadas pelo contribuinte, que alguns produtos não teriam sido industrializados por ele, mas recebidos de terceiros.

Refeitos os cálculos dos saldos devedores e credores do IPI no período, concluiu a autoridade julgadora de primeira instância pela não apuração de crédito ressarcível, nos termos solicitados, mas, em verdade, de saldo devedor no montante de R\$ 130.468,09.

Não se conformando, o contribuinte recorre a este Conselho (fls. 283 a 298) e reitera seu pedido, repisando os mesmos argumentos de defesa.

Ressalta o Recorrente que a Lei n.º 9.779/1999 “não previu um benefício fiscal, mas apenas reforçou a não-cumulatividade do IPI, razão pela qual não encontra respaldo jurídico a distinção entre operações, como pretendeu a r. decisão proferida pela Delegacia de Julgamento”, não havendo que se “cogitar da possibilidade de o contribuinte realizar duas escriturações do IPI, uma referente à aquisição de insumos e outra referente aos demais casos de incidência do IPI”, pois certo é “que, ao final do período de apuração, se os débitos não forem suficientes para neutralizar os créditos, não se pode negar ao contribuinte o direito de buscar o ressarcimento do saldo credor”, sendo essa a sistemática de um tributo não-cumulativo (fl. 286).

Quanto ao fato constatado pela Delegacia de Julgamento relativo ao não pagamento do IPI devido na importação de alguns produtos, alega o Recorrente que o imposto se encontra destacado nas notas fiscais e que, caso não tivesse sido recolhido, o despacho aduaneiro respectivo não teria se efetivado.

No que se refere à glosa das notas fiscais emitidas por estabelecimento que não era industrial ou equiparado, argumenta que o estabelecimento filial de CNPJ 33.247.743/0004-62 é, efetivamente, industrial, não se podendo admitir a glosa de crédito sob argumento que defende o contrário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis

O recurso é tempestivo, preenche as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de pedido de ressarcimento de crédito básico do IPI, não deferido pela repartição de origem, bem como pela Delegacia de Julgamento, em face do recálculo dos saldos credores e devedores do imposto no período, do qual resultou débito a descoberto e não crédito a ressarcir, tendo por base a escrituração e demais documentos apresentados pelo contribuinte.

De início, registre-se que nada há a reformar nas decisões precedentes, conforme será a seguir demonstrado.

O art. 11 da Lei nº 9.779/1999 assim dispõe:

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 artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal — SRF, do Ministério da Fazenda.

O Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 (RIPI/98) assim se refere à conceituação dos insumos aplicados na industrialização:

Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25):

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

Dos excertos acima reproduzidos, verifica-se que, para se caracterizar como insumo, há necessidade de que o produto, embora não se integrando ao novo bem, seja consumido no processo de industrialização.

Dessa forma, dada a clareza dos dispositivos supra, afastam-se todos os argumentos do Recorrente quanto aos produtos acabados por ele adquiridos no mercado interno ou importados, uma vez que, em tais casos, não se está diante de um processo produtivo que se desenvolve em cadeia, isto é, não se tem a aquisição de insumos que serão utilizados no processo produtivo do contribuinte industrial.

Tanto a lei quanto a legislação tributária regulamentadora preveem a sistemática da não-cumulatividade tendo tais condições como premissa.

A não-cumulatividade é uma técnica de tributação do IPI determinada expressamente pelo art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal de 1988, que se destina “a impedir que as incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um

produto impliquem um ônus tributário muito elevado, decorrente da múltipla tributação da mesma base econômica”, ou seja, visa a não onerar a produção em cascata com a exigência do imposto nas diversas etapas da cadeia produtiva¹.

Dessa forma, quando se adquire um produto pronto no mercado interno, ou importado, para revenda ou para consumo próprio, não se está diante de uma etapa do processo produtivo, mas de uma venda, relativamente ao IPI, a consumidor final, não havendo, logicamente, que se falar em não-cumulatividade.

Quanto ao creditamento decorrente da devolução de vendas ou de estorno de pagamento indevido, não obstante haver escrituração do crédito de IPI na operação, ela decorre da necessidade de se anular o débito lançado anteriormente, quando da saída da mercadoria vendida ou do lançamento contábil indevido. Nesses casos, não há entrada de insumos, nos termos previstos na Lei nº 9.779/1999, mas mero mecanismo escritural, em relação ao qual a lei não faculta o ressarcimento.

Dessa forma, constata-se o acerto das decisões precedentes no que tange a essa questão, restando analisar os demais argumentos trazidos pelo Recorrente.

No que se refere à alegação de que, se o IPI não tivesse sido pago, o produto importado não teria sido liberado pela alfândega, em razão do que restaria comprovado o respectivo recolhimento, essa alegação se mostra de toda inapropriada, pois o relator *a quo* procedeu a consultas nos sistemas da Receita Federal, tendo comprovado apenas um dos pagamentos alegados. Além disso, o contribuinte não traz aos autos nenhuma prova da efetiva quitação dos débitos, forçando uma comprovação, não por meio de elementos fáticos, mas a partir de um esforço mental pretensamente lógico.

Em sede de recurso, ele traz aos autos cópias de dois DARFs, com receita indicada de “IPI incidente sobre máquinas, aparelhos e material de transporte” (código 1097), não vinculados de forma direta a quaisquer operações de importação, não servindo, portanto, à comprovação pretendida, cujo ônus sobre ele recai, dado tratar-se de seu direito, cujo exercício a legislação lhe faculta, mas não o obriga.

Além disso, muitos dos produtos importados, ainda que, eventualmente, em relação a eles tenha havido o recolhimento de IPI, se referem a produtos acabados, que, conforme acima demonstrado, não proporcionam o direito ao crédito de IPI na sistemática da não-cumulatividade.

Por fim, no que tange aos produtos recebidos de outro estabelecimento, tem-se que, para fins de apuração do IPI, a legislação tributária distingue os diferentes estabelecimentos da pessoa jurídica enquanto contribuintes diversos, não podendo o Recorrente se valer de produtos acabados recebidos de suas filiais para se creditar de um pretense imposto cobrado na operação.

Diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, pelo fato de não se ter sido, após os ajustes realizados pela repartição de origem e refeitos pela Delegacia de Julgamento, apurado qualquer saldo credor, passível de ressarcimento, nos termos da Lei nº 9.779/1999.

¹ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 316.

É como voto.

Assinado digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Relator

Processo nº 13706.001732/2003-72
Acórdão n.º **3803-01.885**

S3-TE03
Fl. 343



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Terceira Seção - Terceira Câmara

TERMO DE ENCAMINHAMENTO

Processo nº: 13706.001732/2003-72
Interessada: GLAXOSMITHKLINE BRASIL LTDA.

Encaminhem-se os presentes autos à unidade de origem, para ciência à interessada do teor do Acórdão nº **3803-01.885**, de 11 de agosto de 2011, da 3ª. Turma Especial da 3ª. Seção e demais providências.

Brasília - DF, em 11 de agosto de 2011.

[Assinado digitalmente]

Alexandre Kern

3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente