



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

Processo n° 13707.002329/00-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3802-003.874 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 11 de novembro de 2014
Matéria Ressarcimento IPI
Recorrente Glaxosmithkline Brasil Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000

IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO CRÉDITO PELA NÃO APRESENTAÇÃO DA DOCUMENTAÇÃO EXIGIDA.

Para fins de ressarcimento do IPI (artigo 11 da Lei nº 9.779/99) deverão ser apresentados os originais da primeira via das notas fiscais em que se alicerça o crédito, os quais não poderão ser substituídos por cópias nem pela escrituração do imposto, já que esta só faz prova em favor do sujeito passivo se alicerçada em documentação hábil para tanto.

IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ARTIGO 11 DA LEI Nº 9.779/99. GLOSA DE CRÉDITOS CORRESPONDENTES A INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. TERCEIRIZAÇÃO DA INDUSTRIALIZAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO.

Deverão ser glosados os créditos inerentes ao pedido de ressarcimento do IPI objeto do artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999, quando o sujeito passivo não comprova a industrialização por encomenda, alicerce do crédito reclamado.

IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ARTIGO 11 DA LEI Nº 9.779/99. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO ENTRE ESTABELECIMENTOS E A MATRIZ DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

A IN RFB nº 1.300/2012, notadamente em seu artigo 21, § 2º, § 3º, inciso I e § 5º, admite a transferência de créditos entre os estabelecimentos da empresa e a matriz, dentre outras hipóteses, para fins de ressarcimento do IPI objeto do artigo 11 da Lei nº 9.779/99.

Recurso a que se dá parcial provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, devendo ser anuído, para fins de ressarcimento do IPI, o direito creditório outrora glosado no montante de R\$ 82.810,23 (item 3 do despacho da fiscalização de fls. 90/91 – fls. 118/119 do e-processo). Vencido o conselheiro Bruno que também dava provimento à parte do crédito reclamada que fora glosada pela não apresentação dos originais das notas fiscais.

Fez sustentação oral pela embargante o Dr. Rafael de Paula Gomes, OAB/DF nº 26.345

(assinado digitalmente)

Mércia Helena Trajano Damorim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Bruno Maurício Macedo Curi, Cláudio Augusto Gonçalves Pereira, Francisco José Barroso Rios, Mércia Helena Trajano Damorim e Waldir Navarro Bezerra. Declarou-se impedido o conselheiro Solon Sehn.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário mediante o qual o sujeito passivo recorre contra o acórdão nº 09-42.437, proferido em 18/01/2013 pela 3ª Turma da DRJ Juiz de Fora (fls. 179/189 da cópia digitalizada do e-processo), que deu parcial provimento à manifestação de inconformidade formalizada pela interessada, com o conseqüente reconhecimento em parte de direito creditório inerente a ressarcimento do IPI nos termos do artigo 11 da Lei 9.779/99, de competência do 1º trimestre do ano-calendário de 2000.

A ementa do acórdão de primeira instância segue reproduzido abaixo:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000

CRÉDITO DO IPI. LEGITIMIDADE

A primeira via da nota fiscal, apresentada no seu original ou em cópia autenticada, conforma-se no documento imprescindível para conferir certeza e liquidez (legitimidade) a créditos do IPI aproveitados na escrita fiscal do interessado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000

1) INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CRÉDITOS POSSÍVEIS. AUTORIZAÇÃO LEGAL.

Não se caracterizando o interessado como estabelecimento industrial ou, ainda, equiparado a industrial, em industrialização realizada por encomenda, nos termos do art. 9º, inc. IV, do RIPI/1998, conjugadas as autorizações de creditamento previstas nos incs. II e IV do art. 147 do RIPI/1998, não é possível admitir-lhe o creditamento referente ao IPI

destacado na operação de recebimento do produto industrializado por encomenda no seu estabelecimento.

2) TRANSFERÊNCIAS DE CRÉDITOS DE IPI. IMPOSSIBILIDADE.

As transferências de créditos de IPI entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica só são admitidos quando legalmente autorizados, como são os casos dos créditos presumidos do IPI, previstos na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e na Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001; dos créditos decorrentes de estímulos fiscais na área do IPI a que se refere o art. 1º da Portaria MF nº 34, de 18 de fevereiro de 1992; e dos créditos do IPI passíveis de transferência a filial atacadista nos termos do item 6 da IN SRF nº 87, de 21 de agosto de 1989. Não se caracterizando nenhuma dessas condições ou a realização de operações entre os referidos estabelecimentos que permitam o aproveitamento de créditos nas respectivas transações, impossível reconhecer como legítimo o crédito escriturado pelo contribuinte a título transferência.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A ciência da decisão em tela ocorreu em 05/03/2014 (vide Comunicação nº 106/2014 – fls. 197, e *Termo de ciência por decurso de prazo*, fls. 200). Antes mesmo de transcorrido o prazo da ciência eletrônica o sujeito passivo apresentou, em 28/02/2014 (fls. 202), “manifestação de inconformidade” (fls. 220/224) onde contesta exclusivamente a “[...] compensação de ofício dos créditos com débitos que constariam nos cadastros da Receita Federal e da Procuradoria da Fazenda Nacional [...]”, a qual, no seu entender, seria “[...] completamente descabida e inapropriada, na medida em que o pedido de ressarcimento, por meio de compensação, formulado pela ora Recorrente, foi deferido parcialmente [...]”.

Posteriormente, em 20/03/2014 (conf. *sistema de validação e autenticação de arquivos digitais*, fls. 297), a interessada protocolizou recurso voluntário (fls. 298/308), onde assevera o seguinte:

I. Da aduzida ausência de apresentação das notas fiscais

- a) que parte do crédito não foi reconhecida pela não apresentação dos originais das notas fiscais de aquisição de insumos de número 8.615 e 8.616;
- b) que “[...] todos os documentos juntados, sejam estes primeiras, segundas terceiras vias ou, ainda, cópias das notas fiscais, são hábeis a respaldar e comprovar o crédito [...]”;
- c) que todas as notas apresentadas “[...] encontram-se devidamente carimbadas, como, aliás, exige a fiscalização, o que, por si só, individualiza o documento, fazendo as vezes de primeira via [...]”;
- d) que a fiscalização, sendo processo inquisitivo, dispõe de outros meios para se certificar sobre a legitimidade do crédito;
- e) que a recorrente “[...] apresentou todos os seus livros à fiscalização, bem como anexou cópias de partes dos mesmos nos presentes autos (bem como nos autos do MPF Diligência nº 07.90.00-2005-01898-0), o que **suficientemente demonstra e respalda o seu direito creditório**”;

f) “que não se pode negar o direito de crédito à Recorrente sob alegação de ordem meramente formal, que, inclusive, não encontra respaldo no ordenamento [...]”;

II. Dos créditos referentes a retorno de industrialização por encomenda

a) que a glosa no valor originário de R\$ 6.901,79 se deu sob o fundamento de que “*não é possível admitir-lhe o creditamento referente ao IPI destacado na operação de recebimento do produto industrializado por encomenda no seu estabelecimento*”;

b) que tal creditamento seria expressamente permitido pelo artigo 147, inciso IV, do Regulamento do IPI à época vigente (Decreto nº 2.637/98);

c) que “*após inúmeras fiscalizações, restou comprovado, tanto pelos livros apresentados pela Recorrente, como pela apresentação das notas fiscais de recebimento de mercadorias industrializadas por encomenda, quais sejam, as de números 171.706 e 714.532, que houve destaque do IPI na entrada das mesmas, sendo mais do que suficiente para respaldar o direito creditório em referência*”;

d) que “*a decisão recorrida respaldou as alegações de que (i) a Recorrente não seria estabelecimento industrial – o que, por si só, é contraditório, na medida em que a própria decisão recorrida reconheceu parte do crédito e, conseqüentemente, a condição da ora Recorrente de estabelecimento industrial e, ainda, (ii) que apenas poderia a Recorrente se creditar caso a mesma tivesse apresentado as notas fiscais de remessa de insumos para a industrialização por encomenda, desconsiderando completamente que todos os livros de registro e apuração do IPI foram apresentados pela Recorrente*”;

e) que o exercício de atividade industrial se comprova por seu próprio contrato social vigente à época, onde está consignado que seu objeto social é o de “***fabricar, produzir, vender, comprar, importar e expo.**• (sic) produtos farmacêuticos e médicos, biológicos, químicos, dietéticos, nutricionais, alimentícios, bebidas, embalagens de plástico, artigos de higiene e toucador, cosméticos, p. jtos (sic) de beleza, saneamento, antisépticos, desinfetantes, drogas e similares, adendo (sic) operar como agente ou representante na venda e distribuição desses produtos e prestar quaisquer serviços relacionados com os objetivos acima indicados*”;

f) que “*a solicitação, pela Recorrente, para que fosse realizada industrialização por encomenda a terceiros, era apenas efetivada em alguns casos e, nesses casos, o imposto foi destacado na nota fiscal, conforme exhaustivamente comprovado pela Recorrente*”;

g) que seria desarrazoada a necessidade de apresentação da nota fiscal comprobatória da remessa de insumos para o estabelecimento encomendado, uma vez que tais transações estariam discriminadas individualmente em sua escrituração, “*sendo os referidos livros perfeitamente hábeis a comprovar as remessas para industrialização com destaque do IPI, bem assim o seu respectivo retorno que ensejou o crédito que ora se pleiteia*”;

h) que “as notas fiscais que ampararam a entrada do produto industrializado foram devidamente apresentadas, comprovando-se que, quando da entrada da mercadoria, houve o devido destaque do IPI”;

III. Dos créditos relativos a produtos acabados, recebidos por transferência de outros estabelecimentos

a) que, quanto a esse motivo para a glosa, no montante de R\$ 82.810,23, a decisão recorrida asseverou que “as transferências de créditos de IPI entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica só são admitidos quando legalmente autorizados”;

b) que “a transferência de mercadorias, com o devido destaque do referido IPI, de estabelecimento filial para a matriz, enseja, em razão do basilar princípio da não cumulatividade aplicado para o IPI, que o estabelecimento que recebeu aquela mercadoria industrializada, se credite do imposto”;

c) que “a razão pela qual a ora Recorrente não se aproveitou do crédito oriundo da aquisição de insumos quando da saída do produto final que recebeu da sua filial foi o fato de o produto final se tratar de medicamento, que, em razão do princípio constitucional da essencialidade, é tributado pela alíquota zero”; isso representaria violação aos princípios da não-cumulatividade e da essencialidade, aplicável aos medicamentos;

d) que a única justificativa utilizada para negar o direito não foi a inexistência do crédito, mas sim o fato de ter sido entendido que a filial não poderia transferir à matriz o seu crédito;

e) que a transferência de produtos da filial para a matriz se deu em razão de processo de industrialização, cabendo à matriz realizar a comercialização dos produtos acabados que lhe foram transferidos pela filial;

f) que nem a fiscalização nem a DRJ questionaram a existência do saldo credor, tampouco questionaram a existência de destaque de IPI quando da aquisição dos insumos, tendo se limitado à questão “*meramente formal*” acerca da possibilidade de que o referido crédito seja aproveitado pela matriz, quando esta recebe da filial os produtos acabados;

g) que não há qualquer limitação legal ao aproveitamento do crédito, sendo plenamente aplicável a previsão constante do artigo 11 da Lei nº 9.779/99;

h) que a legislação não restringe o direito ao crédito ao estabelecimento que produziu o produto acabado, mas apenas delimita como relevante a este aproveitamento que tenha havido o recolhimento do imposto quando da aquisição de insumos e que o estabelecimento responsável por dar saída ao produto acabado seja o estabelecimento que se creditará do imposto; e,

i) que o extinto Segundo Conselho de Contribuintes já entendeu pela possibilidade de creditamento nas transferências de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa, quando houver destaque do imposto.

Por todo o exposto, requer seja dado provimento ao seu recurso, com o conseqüente reconhecimento integral do direito creditório pleiteado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco José Barroso Rios

O recurso merece ser conhecido por preencher os requisitos formais e materiais exigidos para sua aceitação.

Conforme relatado, vê-se que o sujeito passivo pleiteou ressarcimento do IPI com fundamento no artigo 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, c/c IN SRF nº 33, de 04/03/1999, bem como da pertinente legislação concernente ao imposto em tela. Em decorrência da análise do pleito pela fiscalização, esta entendeu (fls. 90/91 – fls. 118/119 da cópia digitalizada anexada ao e-processo), que o montante ao qual o sujeito passivo teria direito seria de R\$ 61.230,10. Como o pleito total fora de R\$ 151.074,89, as glosas corresponderam a R\$ 89.844,79, assim discriminadas:

- a) pela não apresentação dos originais das notas fiscais de aquisição de insumos: R\$ 132,77;
- b) por serem créditos referentes a retorno de industrialização por encomenda: R\$ 6.901,79;
- c) por serem créditos relativos a produtos acabados recebidos por transferência de outros estabelecimentos: R\$ 82.810,23.

Não obstante a decisão da DRJ tenha sido no sentido de “*DEFERIR EM PARTE A SOLICITAÇÃO CONTIDA NA MANIFESTAÇÃO DE INCONFIRMIDADE [...]*”, na verdade foi negado provimento ao recurso da interessada, já que foram mantidas integralmente as glosas realizadas pela fiscalização, nos termos acima discriminados.

Passemos, pois, à análise das questões aduzidas pelo sujeito passivo na mesma ordem acima estabelecida.

Da glosa do direito em função da não apresentação dos originais das notas fiscais

No que concerne à glosa do crédito em vista da não apresentação de notas fiscais originais, extrai-se do despacho da DIFIS (fls. 90/91 – fls. 118/119 do e-processo) que os documentos cujos originais não foram apresentados foram os de nº 8.615 e 8.616, nos correspondentes valores de R\$ 59,87 e de R\$ 72,90, ambos datados de 24/01/2000.

O sujeito passivo alega que as cópias das notas fiscais e sua escrituração seriam prova suficiente do direito, e ainda, que a fiscalização, sendo processo inquisitivo, disporia de outros meios para se certificar sobre a legitimidade do crédito.

Com efeito, a fiscalização, como retratado no voto vergastado, solicitou reiteradamente a apresentação das notas fiscais faltantes, dentre elas as acima referenciadas, as quais, todavia, não foram apresentadas pelo sujeito passivo. Note-se que a fiscalização aceitou

como passível de comprovar o direito a cópia **autenticada** da nota fiscal nº 3861. O mesmo, contudo, não se deu em relação às notas fiscais nº 8.615 e 8.616, conforme destacado.

A questão aqui transpassa aquela inerente à legislação do IPI, já que atine mais às normas gerais de Direito Tributário, as quais, para fins de ressarcimento, de compensação ou de restituição, exigem seja demonstrada a liquidez e a certeza do crédito.

Nesse intuito, a fiscalização, de forma reiterada, foi diligente ao inquirir o sujeito passivo sobre os originais dos documentos em tela, os quais, entendendo, não podem ser substituídos por cópias. Quanto à escrituração, esta só faz prova se alicerçada em documentação hábil para tanto; assim, se os documentos em que se pautou o sujeito passivo não se prestam a comprovar os montantes escriturados, prejudicados, obviamente, os registros consignados nos livros da interessada.

Não sem razão é que a lei exige a guarda dos documentos comprobatórios da escrituração até o transcurso do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário. É o que dispõe o artigo 37 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 – reproduzido no artigo 421 do Regulamento Aduaneiro à época vigente (Decreto nº 2.637, de 25/06/1998) – abaixo transcrito:

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Em sintonia com o disposto acima o artigo 923 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26/03/1999), segundo o qual “a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais”. Tal preceito tem como raiz legal o art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

No mais, importa acrescentar que é do sujeito passivo o ônus de provar o direito em que se alicerça (CPC, artigo 333, inciso I). A não comprovação do direito impede seja deferido o ressarcimento por ausência de pressuposto essencial à sua outorga.

Assim, mantenho o entendimento da fiscalização pela glosa do direito ao ressarcimento inerente às notas fiscais nº 8.615 e 8.616, nos correspondentes valores de R\$ 59,87 e de R\$ 72,90.

Das glosas dos créditos correspondentes a retorno de industrialização por encomenda

Conforme relatado, constata-se que foram glosados créditos referentes a retorno de industrialização por encomenda no montante de R\$ 6.901,79. A glosa em tela foi motivada pela aduzida impossibilidade de creditamento do IPI por estabelecimento que não possa ser enquadrado como industrial.

Em seu recurso, defende o sujeito passivo que aludido creditamento seria expressamente permitido pelo artigo 147, inciso IV, do Regulamento do IPI à época vigente (Decreto nº 2.637/98); que houve destaque do imposto nas notas fiscais de recebimento; e que a própria decisão de primeira instância, ao reconhecer o direito em parte, admitiu a condição de estabelecimento industrial da interessada, comprovada pelo contrato social. Ressalta ainda que seria desarrazoada a necessidade de apresentação da nota fiscal comprobatória da remessa de

insumos para o estabelecimento encomendado, uma vez que tais transações estariam discriminadas individualmente em sua escrituração, “sendo os referidos livros perfeitamente hábeis a comprovar as remessas para industrialização com destaque do IPI, bem assim o seu respectivo retorno que ensejou o crédito que ora se pleiteia”.

O artigo 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, estabelece o seguinte, *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. (grifo nosso)

Note-se que o direito em tela é assegurado à empresa/estabelecimento que adquira insumos “aplicados na industrialização”.

Se o crédito foi em parte deferido com supedâneo no dispositivo em tela, resta evidente que a Administração Tributária reconheceu o exercício, pelo sujeito passivo, de atividade produtiva característica de industrialização.

No entanto, a glosa dos créditos correspondentes a industrialização por encomenda foi motivada, exatamente, na não comprovação da terceirização da industrialização em tela, que, nos termos da decisão recorrida, exige a remessa “[...] de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos” por parte do estabelecimento comercial encomendante, nos termos do artigo 9º, inciso IV, do Regulamento do IPI de 1998 (Decreto nº 2.637, de 25/06/1998), abaixo reproduzido:

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

[...]

IV - os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso III, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 33ª)

Ademais, os artigos 391 a 395 do mesmo Regulamento elencam uma série de exigências inerentes à terceirização da produção. Vejamos, especificamente, as obrigações elencadas pelos artigos 391 e 395:

Art. 391. Nas operações em que um estabelecimento mandar industrializar produtos, com matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos de terceiros, os quais, sem transitar pelo estabelecimento adquirente, forem entregues diretamente ao industrializador, será observado o seguinte procedimento:

I - pelo remetente das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem:

a) emitir nota fiscal em nome do estabelecimento adquirente, com a qualificação do destinatário industrializador pelo nome, endereço e números de inscrição no CNPJ e no Fisco Estadual; a declaração de que os

produtos se destinam a industrialização; e o destaque do imposto, se este for devido;

b) emitir nota fiscal em nome do estabelecimento industrializador, para acompanhar as matérias-primas, sem destaque do imposto, e com a qualificação do adquirente, por cuja conta e ordem é feita a remessa; a indicação, pelo número, série, se houver, e data da nota fiscal referida na alínea "a"; e a declaração de ter sido o imposto destacado na mesma nota, se ocorrer esta circunstância;

II - pelo estabelecimento industrializador, na saída dos produtos resultantes da industrialização; emitir nota fiscal em nome do encomendante, com a qualificação do remetente das matérias-primas e indicação da nota fiscal com que forem remetidas; o valor total cobrado pela operação, com destaque do valor dos produtos industrializados ou importados pelo estabelecimento, diretamente empregados na operação, se ocorrer essa circunstância, e o destaque do imposto, se este for devido.

[...]

Art. 395. Nas notas fiscais emitidas em nome do encomendante, o preço da operação, para destaque do imposto, será o valor total cobrado pela operação, acrescido do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem fornecidos pelo autor da encomenda, desde que os produtos industrializados não se destinem a comércio, a emprego em nova industrialização ou a acondicionamento de produtos tributados, salvo se se tratar de insumos usados (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 4º, Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 27, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

Foi justamente por isso que a fiscalização intimou o sujeito passivo a “justificar a inclusão no pedido de ressarcimento dos créditos referentes às notas fiscais nº 171.706, de 28/01/2000, e 174.532, de 16/02/2000, relativas à industrialização por encomenda” (vide fls. 83 – fls. 111 do e-processo). Tendo a interessada justificado a inclusão “porque foi destacado na nota fiscal de industrialização o IPI, e foi pago ao industrializador” (conf. fls. 87 – fls. 115 do e-processo), a fiscalização, mediante *Termo de Intimação Fiscal* de fls. 88 (fls. 116 do e-processo), inquiriu a recorrente a “apresentar as notas fiscais de aquisição dos insumos remetidos para industrialização por encomenda, referentes às notas fiscais nº 171.706, de 28/01/2000, e 174.532, de 16/02/2000”. Contudo, em resposta ao questionamento do fisco, ressaltou a suplicante que “não foram localizadas as notas fiscais de remessa para industrialização” (vide expediente de fls. 89 – fls. 117 do e-processo).

Claro está, portanto, que muito embora não se descarte o exercício de atividade de natureza industrial por parte da recorrente, não foi comprovada a industrialização por encomenda, razão pela qual o sujeito passivo não faz jus ao crédito correspondente aos insumos utilizados na industrialização da mercadorias adquiridas por terceiros objeto das notas fiscais nº 171.706, de 28/01/2000, e 174.532, de 16/02/2000.

Por essa razão, também mantenho o entendimento da fiscalização pela glosa do direito ao ressarcimento no montante de R\$ 6.901,79.

Dos créditos relativos a produtos acabados, recebidos por transferência de outros estabelecimentos

A fiscalização glosou a parte do direito creditório inerente à transferência de produtos acabados, cujo creditamento, no entendimento da instância recorrida, seria admitido unicamente para dedução do IPI devido, mas não para fins do ressarcimento objeto do artigo 11 da Lei nº 9.779/99.

A interessada, por sua vez, argumenta em favor do creditamento do imposto diante do princípio da não cumulatividade, e ressalta que “a razão pela qual a ora Recorrente não se aproveitou do crédito oriundo da aquisição de insumos quando da saída do produto final que recebeu da sua filial foi o fato de o produto final se tratar de medicamento, que, em razão do princípio constitucional da essencialidade, é tributado pela alíquota zero”. Assevera, por fim, que não haveria nenhuma restrição legal ao aproveitamento do crédito mediante ressarcimento.

Relativamente ao IPI, estabelece o artigo 51 do CTN:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante. (grifou-se)

Nota-se, pois, que o parágrafo único do artigo 51 do CTN consagra o princípio da autonomia dos estabelecimentos para fins do IPI, regra que é retratada no inciso IV do artigo 487 do Regulamento do IPI à época vigente (Decreto nº 2.637, de 25/06/1998), abaixo transcrito:

Art 487. Na interpretação e aplicação deste Regulamento, são adotados os seguintes conceitos e definições:

[...]

IV - são considerados autônomos, para efeito de cumprimento da obrigação tributária, os estabelecimentos, ainda que pertencentes a uma mesma pessoa física ou jurídica;

Não obstante, com efeito, a legislação do IPI já autorizava a transferência de créditos do imposto, mas somente para dedução do IPI devido, nas seguintes hipóteses:

a) créditos presumidos do IPI, como ressarcimento das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, previstos na Lei nº 9.363, de 13/12/1996 (art. 2º, § 3º), e na Lei nº 10.276, de 10/09/2001;

b) créditos decorrentes de estímulos fiscais na área do IPI a que se refere o art. 1º da Portaria MF nº 134, de 18/02/1992 (aproveitamento dos créditos de insumos oriundos de produtos industrializados para exportação, não utilizados no período de apuração em que foram escriturados);

c) créditos do IPI passíveis de transferência a filial atacadista nos termos do **item 6 da Instrução Normativa SRF nº 87, de 21/08/1989;** e,

d) créditos presumidos do IPI de que tratam os incisos III a VIII do *caput* do art. 12 do Decreto nº 7.819, de 3/10/2012, apurados pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica habilitada ao Programa *Inovar - Auto*, nos termos do art. 15 do mesmo Decreto.

No caso, diante do período objeto do pedido de ressarcimento, subsistiriam as possibilidades elencadas nos três primeiros itens acima discriminados.

Em que pese o disposto acima, tem-se defendido o princípio da unicidade para fins de possibilitar a transferência de créditos passíveis de ressarcimento. Tal possibilidade passou a ser admitida pela própria Receita Federal, conforme disposto nos artigos 21 a 25 da IN RFN nº 1.300, de 20/11/2012, que reproduzo abaixo:

Art. 21 . Os créditos do IPI, escriturados na forma da legislação específica, serão utilizados pelo estabelecimento que os escriturou na dedução, em sua escrita fiscal, dos débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos tributados.

§ 1º Os créditos do IPI que, ao final de um período de apuração, remanescerem da dedução de que trata o caput poderão ser mantidos na escrita fiscal do estabelecimento, para posterior dedução de débitos do IPI relativos a períodos subsequentes de apuração, ou serem transferidos a outro estabelecimento da pessoa jurídica, somente para dedução de débitos do IPI, caso se refiram a:

I - créditos presumidos do IPI, como ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, previstos na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e na Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001;

II - créditos decorrentes de estímulos fiscais na área do IPI a que se refere o art. 1º da Portaria MF nº 134, de 18 de fevereiro de 1992; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.425, de 19 de dezembro de 2013)

III - créditos do IPI passíveis de transferência a filial atacadista nos termos do item “6” da Instrução Normativa SRF nº 87, de 21 de agosto de 1989; e (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.425, de 19 de dezembro de 2013)

IV - créditos presumidos do IPI de que tratam os incisos III a VIII do caput do art. 12 do Decreto nº 7.819, de 3 de outubro de 2012, apurados pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica habilitada ao Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores - Inovar-Auto, nos termos do art. 15 do mesmo Decreto. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.425, de 19 de dezembro de 2013)

§ 2º Remanescendo, ao final de cada trimestre-calendário, créditos do IPI passíveis de ressarcimento depois de efetuadas as deduções de que tratam o caput e o § 1º, o estabelecimento matriz da pessoa jurídica poderá requerer à RFB o ressarcimento de referidos créditos em nome do estabelecimento que os apurou, bem como utilizá-los na compensação de débitos próprios relativos aos tributos administrados pela RFB.

§ 3º São passíveis de ressarcimento, somente os seguintes créditos:

I - os créditos relativos a entradas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização, escriturados no trimestre-calendário;

II - os créditos presumidos de IPI a que se refere o inciso I do § 1º, escriturados no trimestre-calendário, excluídos os valores recebidos por transferência da matriz; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.425, de 19 de dezembro de 2013)

III - o crédito presumido de IPI de que trata o inciso IX do art. 1º da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997; e (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.425, de 19 de dezembro de 2013)

IV - os créditos presumidos de IPI de que tratam os incisos III a VIII do caput do art. 12 do Decreto nº 7.819, de 2012, na forma prevista nesta Instrução Normativa, nos termos do art. 15 do mesmo Decreto. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.425, de 19 de dezembro de 2013)

§ 4º Os créditos presumidos de IPI de que trata o inciso I do § 1º poderão ter seu ressarcimento requerido à RFB, bem como serem utilizados na forma prevista no art. 41, somente depois da entrega, pela pessoa jurídica cujo estabelecimento matriz tenha apurado referidos créditos:

I - da DCTF do trimestre-calendário de apuração, na hipótese de créditos referentes a períodos até o 3º (terceiro) trimestre-calendário de 2002; ou

II - do Demonstrativo de Crédito Presumido (DCP) do trimestre-calendário de apuração, na hipótese de créditos referentes a períodos posteriores ao 3º (terceiro) trimestre-calendário de 2002.

§ 5º O disposto no § 2º não se aplica aos créditos do IPI existentes na escrituração fiscal do estabelecimento em 31 de dezembro de 1998, para os quais não havia previsão de manutenção e utilização na legislação vigente àquela data.

§ 6º O pedido de ressarcimento e a compensação previstos no § 2º serão efetuados pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante formulário acompanhado de documentação comprobatória do direito creditório.

§ 7º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário; e

II - ser efetuado pelo saldo credor passível de ressarcimento remanescente no trimestre calendário, depois de efetuadas as deduções na escrituração fiscal.

§ 8º A compensação de que trata o § 2º deverá ser precedida de pedido de ressarcimento.

Art. 22 . *O saldo credor passível de ressarcimento relativo a períodos encerrados até 31 de dezembro de 2006, remanescente de utilizações em pedido de ressarcimento ou Declaração de Compensação apresentados à RFB até 31 de março de 2007, bem como o relativo a trimestres encerrados depois de 31 de dezembro de 2006, remanescente de utilizações em pedido de ressarcimento ou Declaração de Compensação formalizados mediante formulário entregue à RFB a partir de 1º de abril de 2007, poderá ser ressarcido ou utilizado para compensação somente depois da apresentação de pedido de ressarcimento do valor residual.*

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo, bem como o disposto no § 8º do art. 21, não se aplicam na hipótese de crédito presumido de estabelecimento matriz não contribuinte do IPI.

Art. 23 . No período de apuração em que for apresentado à RFB o pedido de ressarcimento, o estabelecimento que escriturou os referidos créditos deverá estornar, em sua escrituração fiscal, o valor do crédito solicitado.

Art. 24 . A transferência dos créditos do IPI de que trata o § 1º do art. 21 deverá ser efetuada mediante nota fiscal, emitida pelo estabelecimento que os apurou, exclusivamente para essa finalidade, em que deverá constar:

I - o valor dos créditos transferidos;

II - o período de apuração a que se referem os créditos; e

III - a fundamentação legal da transferência dos créditos.

§ 1º O estabelecimento que estiver transferindo os créditos deverá escriturá-los no livro Registro de Apuração do IPI, a título de Estornos de Créditos, com a observação: "créditos transferidos para o estabelecimento inscrito no CNPJ sob o nº ... (indicar o número completo do CNPJ)".

§ 2º O estabelecimento que estiver recebendo os créditos por transferência deverá escriturá-los no livro Registro de Apuração do IPI, a título de Outros Créditos, com a observação: "créditos transferidos do estabelecimento inscrito no CNPJ sob o nº ... (indicar o número completo do CNPJ)", indicando o número da nota fiscal que documenta a transferência.

§ 3º A transferência de créditos presumidos do IPI de que trata o inciso I do § 1º do art. 21 por estabelecimento matriz não contribuinte do imposto será realizada mediante emissão de nota fiscal de entrada pelo estabelecimento industrial que estiver recebendo o crédito, devendo, o estabelecimento matriz, efetuar em seu livro Diário a escrituração a que se refere o § 1º.

Art. 25 . É vedado o ressarcimento do crédito do trimestre-calendário cujo valor possa ser alterado total ou parcialmente por decisão definitiva em processo judicial ou administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito do IPI.

Parágrafo único. Ao requerer o ressarcimento, o representante legal da pessoa jurídica deverá prestar declaração, sob as penas da lei, de que o crédito pleiteado não se encontra na situação mencionada no caput .

Nota-se, pois, que o disposto na IN RFN nº 1.300/2012 em nada contraria o que diz o artigo 11 da Lei nº 9.779/99, o qual admite o ressarcimento do saldo credor do IPI acumulado em cada trimestre-calendário decorrente de aquisição de insumos empregados na industrialização, e que o contribuinte não possa compensar com o IPI devido na saída de outros produtos. Remeto, novamente, à leitura do artigo 21, § 2º e § 3º, inciso I, bem como do § 5º do mesmo preceito, que, ao vedar o direito de ressarcimento para os créditos decorrentes da aquisição de insumos para industrialização escriturados até 31/12/1998, “*para os quais não havia previsão de manutenção e utilização na legislação vigente àquela data*”, remete à vigência da Lei nº 9.779, que foi publicada em 20/01/1999.

Diante do exposto, e considerando a concisa fundamentação do despacho da fiscalização de fls. 90/91 (fls. 118/119 do e-processo), que negou nessa parte o direito “*por serem créditos relativos a produtos acabados recebidos de outros estabelecimentos*”, dou provimento ao recurso nessa parte, reconhecendo, para fins de ressarcimento do IPI, o direito creditório outrora glosado no montante de R\$ 82.810,23.

Da conclusão

Por todo o exposto, voto para **dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo**, devendo ser anuído, para fins de ressarcimento do IPI, o direito creditório outrora glosado no montante de **R\$ 82.810,23** (item 3 do despacho da fiscalização de fls. 90/91 – fls. 118/119 do e-processo).

Sala de Sessões, em 11 de novembro de 2014.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios – Relator