



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

Processo n° 14120.000502/2008-44
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3302-001.973 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2013
Matéria IPI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DIXER DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

IPI - REAJUSTE DE PREÇOS - ACORDO COM FORNECEDOR - ESTORNO DE CRÉDITOS - IMPOSSIBILIDADE.

Não consta no Regulamento de IPI - RIPI/02 - Decreto n° 4.544, de 26/12/2002, previsão de estorno de créditos escriturados na hipótese de superveniência de ajuste de preço. *In casu*, por força de ação judicial, o contribuinte tem direito a crédito de IPI na entrada, em virtude da compra de insumos isentos procedentes da Zona Franca de Manaus. Em virtude de acordo comercial realizado com seus fornecedores, após a compra e a efetiva emissão da nota fiscal, o contribuinte faz um ajuste no preço do insumo adquirido, o que resulta, por vezes, na redução do preço unitário do insumo que lhe foi fornecido. Todavia, esta “redução de preço” não encontra contrapartida na redução do crédito que foi escriturado por inexistência de previsão legal neste sentido. Inadmissível a glosa de crédito sem previsão legal.

Recurso de ofício a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira seção de julgamento, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto da relatora. Vencido o Conselheiro Walber José da Silva, que dava provimento.

Fez sustentação oral: Jerry Levers de Abreu, OAB/SP 183.106

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA

Presidente

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: WALBER JOSE DA SILVA (Presidente), MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, FABIA REGINA FREITAS, GILENO GURJAO BARRETO, JOSE ANTONIO FRANCISCO.

Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 1760/1765 – eletrônicas 3401/3425) - com demonstrativos às fls. 1766/1781 (eletrônicas 3395/3400) e relatório de auditoria fiscal às fls. 1744/1753 (eletrônicas 3385/3394) lavrado em virtude de, no entender da fiscalização, a Recorrente não ter realizado o estorno de determinados créditos de IPI, estorno este que seria necessário em razão do reembolso/ressarcimento de valores recebido pela Recorrente dos fornecedores.

Importante registrar que o crédito de IPI decorre de insumos isentos, posto que provenientes da Zona Franca de Manaus e, a utilização destes créditos pela Recorrente está garantido por decisão judicial transitada em julgado nos autos do Mandado de Segurança nº 96.02.060506, impetrado pela Associação Nacional de Fabricantes da Coca Cola no Brasil.

Registra-se que **não há controvérsia sobre a possibilidade da Recorrente utilizar estes créditos**, conforme se constata do Relatório de Auditoria Fiscal¹ (fls. 1746 – eletrônica fls. 3387), logo, esta questão não está em discussão. **A questão colocada nos presentes autos refere-se a glosa parcial do pedido de ressarcimento, sendo que esta glosa teve como fundamento procedimento de “ajuste” contábil não aceito pela fiscalização.**

Trata-se de um “ajuste de preços” relevante especialmente em virtude da situação peculiar da Recorrente que lhe possibilita o aproveitamento de créditos no caso de insumos isentos. Vejamos o esclarecimento constante do Termo de Verificação Fiscal:

"A empresa em questão é fabricante dos produtos "Coca Cola" no Brasil e vem se creditando de insumos (extratos de

¹ Fls. 1746 - Trecho do Termo de Relatório Fiscal:

"Após análises verificamos, em síntese que, o contribuinte fazia jus ao direito, ou seja, poderia continuar se creditando do IPI relativo a aquisição de insumos, adquiridos de empresa situada na Zona Franca de Manaus, isento de IPI, por força da decisão judicial transitada em julgado, mesmo tendo associado a partir de 31/01/2006."

concentrados para refrigerantes), classificação fiscal 21.06.90.10, à alíquota de 27% conforme Tabela do IPI.

Ocorre todavia que as aquisições desses insumos são efetuadas através de empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, que conforme legislação (art. 82, 111, RIP12002), são isentas do IPI.

A empresa ora mencionada incorporou em 31/01/2006 a empresa Refrigerantes do Oeste Ltda, CNPJ nº 03.025.98810001-31, que era associada à Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca Cola e beneficiária do direito de se creditar dos insumos adquiridos com isenção do IPI, por força de decisão judicial transitada em julgado (Mandado de Segurança Coletivo nº 96.02.06050-6, Vara Federal do Rio de Janeiro/RJ, movida pela Associação Nacional dos Fabricantes de Coca Cola no Brasil).

A fiscalizada em resposta a Termo de Intimação efetuado, afirma que assumiu todos os direitos e obrigações da "Refrigerantes do Oeste :inclusive possuindo o direito de se creditar do IPI, apesar de não ser associada à AFBCC à época, porém, o Mandado de Segurança Coletivo impetrado pela Associação fez coisa julgada e os efeitos da coisa julgada em sede de mandado de segurança coletivo alcançam todos os associados, independentemente da data de sua inscrição como membro.

Após análises verificamos, em síntese que, o contribuinte fazia jus ao direito, ou seja, poderia continuar se creditando do IPI relativo a aquisição de insumos, adquiridos de empresa situada na Zona Franca de Manaus, isento de IPI, por força da decisão judicial transitada em julgado, mesmo tendo associado a partir de 31/01/2006.

No entanto, verificamos ainda que a empresa efetua lançamentos em sua contabilidade relativo a reembolsos/ ressarcimento/ refunds efetuados (período 2004 a 2007), de operações com a aquisição desses insumos (extratos de concentrados) do fornecedor RECOFARMA Indústria do Amazonas Ltda, CNPJ nr. 61.454.39310001-06, estabelecido em Manaus/AM, em virtude de Contratos de Fabricação.

Encaminhamos Termo de Intimação Fiscal datado e recebido em 17/07/2008, solicitando esclarecimentos sobre esses reembolsos; a comprovação de estornos de créditos de IPI; documentos que embalam os lançamentos efetuados e a metodologia de cálculo dos ajustes efetuados, previstos em cláusula contratual.

Em 11/08/2008, encaminhamos Termo de Reintimação Fiscal, solicitando os documentos que embalam os lançamentos das operações no período e justificativa do motivo de não ter efetuado os estornos e qual o embasamento legal para tal.

Em resposta, a mesma informa que os registros foram baseados em controles auxiliares, planilhas de apoio e informações recebidas do fornecedor.

Verificamos no decorrer das análises, que existem ajustes de valores efetuados entre a Fiscalizada e seu Fornecedor (Recofarma Indústria do Amazonas Ltda), onde constata-se a emissão de notas fiscais complementares no período, notas fiscais estas que geram crédito de IPI dos insumos adquiridos, em virtude da decisão judicial. .

Por sua vez, ao final de cada mês, é efetuado o encontro de contas, entre o fornecedor e o fabricante (Dixer), onde é apropriado a devolução de valores (Refund/ Ressarcimento/ Reembolso), a título de reembolso.

Porém, a Fiscalizada não efetua o estorno do IPI apropriado, quando desses reembolsos, que nada mais é que as diferenças de preços nas aquisições dos insumos (extratos concentrados para refrigerantes); ou seja, quando o ajuste de preços é favorável ao Fornecedor (Recofarma), este emite Nota Fiscal Complementar, sem destaque do IPI e a Dixer credita-se do IPI à alíquota de 27% (procedimento respaldado em decisão judicial transitada em julgado).

No entanto, quando o ajuste de preços é favorável ao adquirente dos insumos (Dixer), esta efetua a apropriação desses ressarcimentos/reembolsos em sua escrita contábil, porém, não estorna o IPI incidente sobre essas aquisições.

Apesar de ser intimada e reintimada, a Fiscalizada não apresentou a metodologia de cálculo utilizada para efeito dos ajustes, apenas planilhas e cópias de relatórios. Verificamos através de sua escrita contábil (Livro Razão), a apropriação desses reembolsos, em contas não específicas, utilizadas para esse fim (contas de despesas diversas, contas de receitas), onde na maioria das vezes faz-se lançamentos a créditos de contas de DESPESAS ou contas de RECEITAS (contas 0041000000; 6041671009; 4020110010) em contrapartida à conta do ATIVO (contas 0012300030;1010530001).

Efetuamos o levantamento dessas operações, onde elaboramos um Demonstrativo dos Reembolsos/Ressarcimentos/Refund no período (janeiro/2004 a dezembro/2007), para calcular os valores de IPI não estornados no período e, conseqüentemente a Recomposição da escrituração do Livro Registro de Apuração do IPI.

*Observo que os processos 10140.00335912004-20 (1. trim. 2004); **10140.0036012004-54 (2. trim. 2004);** 14112.00011512005,64 (4. trim. 2004); 14112000154/2005-61 (1. trim. 2005); 14112.000311/2005-39 (2. trim. 2005); **14112.00004312006-36 (3. trim. 2005);** 19718.0000151207-02 (1. trim. 2006); 19718.00001712007-93 (2. trim. 2006); 19718.00001612007-49 (3. trim. 2006), trata-se de declaração de compensação utilizando-se de saldos de créditos de IPI, os quais foram analisados levando em consideração tais reflexos na escrituração do IPI. .*

Portanto, as diferenças apontadas nos Demonstrativos anexos, serão lançadas através de Auto de Infração para os casos de alterações de saldo credor para saldo devedor nos períodos de apuração e; para os casos de diminuição de saldo credor, apenas recomposições de saldos na escrita fiscal, gerando em consequência indeferimentos de compensações efetuadas através dos processos acima citados, utilizando-se de saldos de créditos de IPI.

O contribuinte está sendo intimado para efetuar a recomposição de sua escrita fiscal (Livro Registro de Apuração do IPI), período de 2004 a 2007.”

Irresignada, a Recorrente apresentou razões de impugnação às fls. 1792/1802, nas quais, em síntese, argumentou os pontos assim resumidos pelo relatório da decisão de primeira instância administrativa, a saber:

“De início vem a impugnante se manifestar sobre a natureza dos pagamentos efetuados pela RECOFARMA, aduzindo que:

Tais pagamentos, no entanto, não decorreram de "ajustes de preço", conforme indevidamente presumiram as autoridades fiscais; tiveram origem em acordo comercial existente entre as partes, segundo o qual, desde que atingidos, certos patamares de comercialização de produtos, a Recofarma se obrigava a conceder descontos à Impugnante.

*Sucedendo que, como a verificação da condição aos descontos ocorria em momento posterior ao pagamento das Notas Fiscais, a Impugnante e a Recofarma faziam encontros de contas ao final de cada mês, dos quais poderiam resultar pagamentos à primeira, desde que fosse verificado o preenchimento da condição ao desconto no caso concreto. “O que se vê, portanto, é que os pagamentos tidos pela Fiscalização como ajustes de preço decorreram, na verdade, a **descontos concedidos de forma condicionada** pela Recofarma”.*

Prosseguindo em sua defesa, vem a impugnante trazer argumento no sentido de caracterizar a inocorrência de qualquer situação capaz de obrigá-la a proceder ao estorno, como queria a fiscalização.

Informa que o artigo 193, do RIPI/2002, "em nenhum momento determina o estorno de créditos de IPI sobre "ajustes de preço" (situação presumida pela fiscalização), tampouco sobre descontos concedidos de forma condicional (situação efetivamente ocorrida)".

Prossegue dizendo que, no que se refere aos descontos condicionados (situação que afirma que de fato ocorreu), o regulamento prevê justamente o oposto, já que os descontos condicionais, como prescreve o § 3º do artigo 131, do RIPI/2002, "não podem ser deduzidos do valor da operação".

Conclui dizendo que:

"Sendo assim, considerando que os descontos integram obrigatoriamente o valor da operação (base de cálculo do IPI), não poderia a RFB pretender que a Requerente efetuasse o estorno dos créditos de IPI em montante proporcional aos descontos concedidos pela Recofarma à Requerente. Não há, conforme demonstrado, nenhum dispositivo na legislação tributária que determine o estorno de créditos de IPI na hipótese de descontos."

Ao final requer que seja julgada improcedente a autuação, afim de que sejam cancelados os pretensos débitos de IPI ora impugnados e seus respectivos acréscimos legais. "

Após analisar os argumentos trazidos pela Recorrente, a 3ª Turma de Julgamento da Delegacia de Juiz de Fora - DRJ/JFA – proferiu o acórdão nº 09-27.378 (fls. 2779/2786 e eletrônica 5649/5657) por meio do qual conclui-se pelo cancelamento do auto de infração em referência, a saber:

"AJUSTE DE PREÇO. ESTORNO. NECESSIDADE.

Os ajustes acordados entre as partes, posteriores à cobrança e ao devido lançamento, de que decorra diferença a menor no valor total da operação são irrelevantes para o fim de alterar a base de cálculo do imposto, sendo portanto inexigível o estorno do imposto referente a essa diferença.

Impugnação Procedente Crédito Tributário Exonerado

Em resumo, a decisão recorrida concluiu que, na hipótese de verdadeira a justificativa da Recorrente, no sentido de que a diferença de preço é desconto condicionado, não haveria tributação nos termos do artigo 63², do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26/12/2002, (RIPI/2002).

Ademais, prevalecendo a posição da fiscalização, ainda assim não haveria glosa, posto que o artigo 193 do RIR/02 não traz hipótese de glosa de crédito no caso de ajuste de preço.

Em virtude do valor envolvido, as autoridades administrativas interpuseram recurso de ofício contra a decisão proferida.

É o relatório.

² "Art. 63. Salvo disposição especial deste Regulamento, constitui o valor tributável (Lei nº4.502164, art. 14):

...
II — dos produtos nacionais, o preço da operação de que decorrer o fato gerador.

...
§3º - Incluem-se ainda no preço da operação, em qualquer caso, os descontos, abatimentos ou diferenças concedidos sob condição, como tal entendida a que subordina sua efetivação a evento futuro e incerto."

Voto**CONSELHEIRA RELATORA FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS**

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Conforme claramente relatado, a questão em discussão nos presentes autos refere-se à necessidade de glosa dos créditos de IPI escriturados pela Recorrente no momento da compra dos insumos em virtude da ocorrência posterior de ajuste de preço destes insumos.

O contribuinte defende em seu favor tratar-se de hipótese de desconto condicionado, posto que, ainda que concedido posteriormente, somente ocorre em virtude do cumprimento de cláusulas contratuais.

Parece-me que tal argumento é irrelevante para o deslinde da questão. É que concordo com a decisão de primeira instância administrativa no sentido de que não há, no Regulamento de IPI, hipótese legal determinando o estorno do crédito escriturado.

Constato, ainda, que a fundamentação da fiscalização para a autuação, conforme Termo de Verificação Fiscal (Fls. 1752) é o inciso VI do artigo 193, o qual se refere à necessidade de estorno de crédito na hipótese de *devolução de produtos, verbis*:

Trecho do Termo de Fiscalização

“Anulação do Crédito

Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 2 4.502, de 1964, art. 25, § 32, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, artº 11):

...

VI - relativo a produtos devolvidos; a ,que se refere o inciso I do art 169.

...

§ 5º Anular-se-á o crédito no período de apuração do imposto em que ocorrer ou se verificar o fato determinante da anulação, ou dentro de vinte dias, se o estabelecimento obrigado à anulação não for contribuinte do imposto.”

Ocorre que *in casu* não ocorreu a devolução de mercadorias, e este fato é indiscutível. Discute-se a ocorrência de “desconto condicionado” ou “ajuste de preço”, mas não há qualquer alegação acerca da devolução de mercadorias ou do ajuste decorrente da redução da quantidade dos insumos adquiridos. **O ponto fulcral aqui é o preço**, o que sofreu redução com a concessão do desconto foi o preço dos insumos e por isso haveria alteração no valor dos créditos, pois é exatamente esta a base do crédito calculado, o valor gasto com os insumos.

A despeito de entender a indignação fiscal, uma vez que o ajuste de preços indiscutivelmente altera o valor do insumo adquirido e portanto a quantificação do crédito a que a Recorrente efetivamente teria direito, não encontro meios legais de obrigar o contribuinte a glosar os valores creditados. É possível que este procedimento esteja em desacordo com o princípio da não cumulatividade ou ainda que seja injusto, mas este não é o fórum de discussão para a aplicação do princípio constitucional. Veja-se as possibilidades legais de estorno do crédito:

*“Art. 193. Será anulado, **mediante estorno na escrita fiscal**, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 321 Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 221 alteração 8º Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):*

I - relativo a MP, PI e ME, que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos não-tributados;

b) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos saídos do estabelecimento industrial com suspensão do imposto nos casos de que tratam os incisos VII, XI, XII e XIII do art. 42;

c) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos saídos do estabelecimento produtor com a suspensão do imposto determinada no art. 43 (Lei nº 9.493, de 1997, art. 5º);

d) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos saídos do estabelecimento remetente com suspensão do imposto, em hipóteses não previstas nas alíneas b e c, nos casos em que aqueles produtos ou os resultantes de sua industrialização venham a sair de outro estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, da mesma empresa ou de terceiros, não tributados;

e) empregados nas operações de conserto, restauração, recondicionamento ou reparo, previstas nos incisos XI e XII do art. 5º;

f) vendidos a pessoas que não sejam industriais ou revendedores;

II - relativo a bens de produção que os comerciantes, equiparados a industrial:

a) venderem a pessoas que não sejam industriais ou revendedores;

b) transferirem para as seções incumbidas de vender às pessoas indicadas na alínea a; ou c) transferirem para outros estabelecimentos da mesma firma, com a destinação das alíneas a e b;

III - relativo a produtos de procedência estrangeira remetidos, pelo importador, diretamente da repartição que os liberou a outro estabelecimento da mesma firma;

IV - relativo a matérias-primas, produtos intermediários, e quaisquer outros produtos que hajam sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma sorte;

V - relativo a MP, PI e ME empregados na fabricação de produtos que voltem ao estabelecimento remetente com direito ao crédito do imposto nos casos de devolução ou retorno e não devam ser objeto de nova saída tributada; e

VI - relativo a produtos devolvidos, a que se refere o inciso I do art. 169.”

A leitura do dispositivo esclarece que não há hipótese de estorno para o “ajuste de preços” do produto.

Ademais, neste particular, é preciso considerar que o caso em análise não é regra, ao contrário, consiste em situação peculiar, em que o crédito foi permitido por força de ordem judicial, razão pela qual resta compreensível que a legislação não preveja hipótese para equalizar o excesso de crédito.

Os julgadores administrativos de primeira instância citaram, inclusive, às fls. 5656, um Parecer Normativo que traz esclarecimentos acerca do ajuste de preços:

“Neste sentido o Parecer Normativo CST nº 568/71, que deixa expresso o seguinte entendimento:

‘Por consequência, os ajustes acordados entre as partes, posteriores à cobrança e ao devido lançamento, de que decorra diferença a menor no valor total da operação são irrelevantes para o fim de alterar a base de cálculo do imposto.’

Neste sentido, a despeito de entender a indignação fiscal, não vejo meios de manter a glosa da forma como realizada.

Ante o exposto, conheço do presente Recurso de Ofício para o fim de negar-lhe provimento, mantendo incólume a decisão de primeira instância administrativa.

É como voto.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

CÓPIA