



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

**Processo n°** 15940.000135/2008-98  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-004.886 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 31 de janeiro de 2018  
**Matéria** IPI-RESSARCIMENTO  
**Recorrente** COOPERATIVA AGRÍCOLA MISTA DE ADAMANTINA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. CONTRIBUINTE.  
DESNECESSIDADE DE EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO  
INDUSTRIAL POR OPÇÃO.

Ocorrendo a hipótese de incidência do imposto, por ocorrência de operação de industrialização de que resulta produtos tributados a alíquota zero, deve-se inferir que a empresa é de fato contribuinte do IPI, atendendo portanto a hipótese prevista no art. 11 da Lei nº 9.779/99.

Sendo a empresa, de fato e de direito, estabelecimento industrial contribuinte do IPI, não há que se falar em obrigação da cooperativa de se equiparar a estabelecimento industrial por opção.

IPI. SALDO CREDOR PASSÍVEL DE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO IPI. RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Sem a apresentação do livro Registro de Apuração do IPI, regularmente escriturado, não é possível o reconhecimento do direito creditório concernente ao saldo credor do IPI, acumulado no final trimestre-calendário, decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem aplicados na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero.

Recurso Voluntário Negado.

Direito Creditório Não Reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

WALDIR BEZERRA NAVARRO - Presidente Substituto.

*Assinado Digitalmente*

PEDRO SOUSA BISPO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra (presidente substituto), Maria Aparecida Martins de Paula, Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Thais de Laurentiis Galkowicz, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo e Marcos Roberto da Silva (suplente).

## **Relatório**

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

*Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito de IPI referente ao terceiro trimestre de 2003, no montante de R\$ 164.877,80, decorrente da aquisição de material de embalagem aplicado na industrialização de produto à alíquota zero, conforme artigo 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.*

*2. Em sua análise, a DRF/Presidente Prudente/SP indeferiu o pleito e considerou não homologadas as compensações vinculadas ao crédito, sob o seguinte argumento:*

*“ .....*

*Em cumprimento à determinação emanada pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.05.00-2008-00447-0, intimamos a empresa acima identificada a apresentar a documentação necessária, objetivando apurar a legitimidade do ressarcimento pleiteado, e de sua análise constatamos o seguinte:*

*1 - A contribuinte informa que industrializa os produtos relacionados as fls. 161, os quais classifica nas posições que menciona e que são tributados, segundo a Tabela de Incidência do IPI, todos a alíquota 0 (zero).*

*2 - A requerente não é contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, nem mesmo por opção, bem como, não escritura o Livro de Registro de Apuração do IPI.*

*.....*

*3 - A referida empresa contabilizou o valor do IPI como custo aos estoques de insumos e, portanto, onerado o custo do produto*

*vendido, assim, o ônus do tributo já teria sido suportado pelo consumidor final.*

*3.1 - Desta Forma, nos termos do art. 289, do RIR/99 (Decreto 3.000/99), não há o que se questionar a restituição do crédito de IPI, já que o custo do imposto não foi excluído do valor do estoque de insumos consumidos na elaboração de produtos, cujo preço ficou majorado pelo encargo tributário, o qual foi suportado pelo consumidor final.*

.....”

*3. Cientificada em 25.07.2008 (AR fl. 393), a interessada apresentou, tempestivamente, em 21.08.2008, manifestação de inconformidade (fls. 400/419), na qual apresenta as seguintes alegações:*

*a) Afirma receber de seus cooperados a produção rural, em especial o milho in natura, submetendo-os ao processo industrial para fabricação de ração e suplementos minerais. Uma vez industrializados, os produtos finais são comercializados com os próprios cooperados para atender seus objetivos fins, que é a criação de animais e demais atividades agropecuárias. Para tal, adquire embalagens de um único fornecedor, sendo a totalidade dos créditos requeridos referente a essas embalagens;*

*b) Cita a legislação do imposto para demonstrar que sua atividade encontra-se dentro do conceito de industrialização, na modalidade “acondicionamento”;*

*c) Aponta equívoco na interpretação da Unidade, “pois a opção a que se refere o dispositivo, nada mais é que uma faculdade que poderá ou não ser exercida pelas sociedades cooperativas que recebem o produto rural do cooperado para beneficiamento e armazenamento, como o café, milho, trigo, soja, etc., para posterior comercialização no mercado, sem que estes produtos passem necessariamente por um processo industrial propriamente dito, ou seja, não há modificação de seu estado natural, não há o acondicionamento do produto, enfim, são comercializados no mercado para ser industrializados pelos adquirentes”. Acrescenta: “Desta forma, o que a recorrente pratica quanto a fabricação da ração não pode ser entendida como uma mera opção, pois ela é contribuinte de fato e de direito, pois, como dito, subsume no conceito de industrialização dado pelo RIPI.”;*

*d) No que diz respeito à falta de escrituração do RAIPI, alega: “A fiscalização, para negar o pedido legítimo, também alega que a recorrente não escriturou o Livro Registro de Apuração do IPI. De fato a recorrente, por desconhecimento da novel previsão da Lei 9.779/99, que por consequência dos créditos a que fazia jus, realmente não escriturou o LRA do IPI.”. Julga que essa falta não seria óbice para negar o pedido, bastando que o Auditor fixasse um prazo para apresentação do livro;*

e) *Afirma que todos os procedimentos necessários foram observados pela empresa, que agiu nos termos da lei e das normas administrativas (Lei nº 9779/99 e IN SRF nº 33/99);*

f) *Cita o pacífico entendimento da Receita Federal no que diz respeito ao direito dos créditos referentes a insumos sujeitos à alíquota zero;*

g) *Solicita a realização de diligência:*

*“Dado que a discussão principal, ao nosso entendimento, centra-se no fato de que a fiscalização entendeu que a recorrente não mantém atividade industrial, necessário se faz que esta r. DRJ expeça notificação aos auditores fiscais da jurisdição da recorrente para que, através de uma diligência, possa confirmar toda a operação de industrialização de fato e de direito praticada pela recorrente.*

*Assim, desde já, requer ao teor do disposto no inciso IV, do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 que se designe as diligências necessárias para comprovação do processo industrial nos estabelecimentos da recorrente.”*

h) *Ao final, requer:*

*“i) a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ao teor do disposto no inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional - CTN, combinado com o inciso I do § 3º do art. 48 da IN SRF nº 600/2005, para fins de expedição da CND, sob pena de responsabilidade funcional;*

*ii) que se designe as diligências necessárias comprovação da industrialização nos estabelecimentos da recorrente;*

*iii) no mérito, reconhecer a legitimidade dos créditos extemporâneos apurados e compensados pela recorrente, expedindo, ao final, o ato homologatório das compensações realizadas e o arquivamento do processo.*

Ato contínuo, a DRJ-BELÉM (PA) julgou a manifestação de inconformidade do contribuinte nos seguintes termos:

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003*

*COOPERATIVAS. EQUIPARAÇÃO POR OPÇÃO.*

*Equiparam-se a estabelecimento industrial, por opção, as cooperativas constituídas nos termos da Lei nº 5.764, de 1971, que se dedicarem a venda em comum de bens de produção, recebidos de seus associados para comercialização, sendo o exercício da opção formalizado mediante alteração dos dados cadastrais do estabelecimento no CNPJ. Inexistindo tal opção, a cooperativa está fora do rol dos contribuintes do imposto.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente.*

*Direito Creditório Não Reconhecido.*

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso pleiteando a reforma do acórdão.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente argumenta que não haveria necessidade de se equiparar a industrial pois a empresa já se caracteriza como um estabelecimento industrial que realiza a transformação do milho *in natura* em ração e suplemento mineral, dando saída a produto tributável pelo IPI à alíquota zero. Quanto a obrigatoriedade de escrituração do Livro de Registro de Apuração de IPI afirma que não é obrigada a escriturá-lo pois somente industrializa produtos tributados com alíquota zero pelo IPI.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro PEDRO SOUSA BISPO

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Depreende-se da leitura dos autos que se trata de indeferimento pela Autoridade Tributária da solicitação de ressarcimento do IPI incidente sobre a aquisição de embalagens utilizadas na fabricação de seus produtos sustentada em dois fundamentos:

- a) a empresa foi considerada não contribuinte de IPI: e
- b) não escrituração do livro de apuração do IPI.

Inicialmente, deve-se buscar os requisitos para que uma empresa seja caracterizada como contribuinte de IPI.

O art.46 do CTN define a hipótese de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados e o contribuinte do imposto no art. 51 do mesmo diploma legal:

*Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:*

*I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;*

*II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51;*

*III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.*

(...)

*Art. 51. Contribuinte do imposto é:*

(...)

*II – o industrial ou quem a lei a ele equiparar;*

(...)”.

*(grifado)*

O conceito de estabelecimento industrial estava definido no art. 8.º do RIPI/2002, vigente à época, aprovado pelo Decreto nº4.544, de 26 de dezembro de 2002, que dispõe:

*Art. 8.º - Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no artigo 4.º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento*

*(grifado)*

Noticia-se nos autos que a Recorrente adquire matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem que são submetidos as atividades industriais de beneficiamento, transformação e acondicionamento, resultando nos produtos finais ração e suplemento mineral, sujeitos à alíquota zero na TIPI, conforme indicado a seguir:

<b>Classificação Fiscal NCM</b>	<b>Produto Industrializado pela recorrente</b>	<b>Alíquota do IPI</b>
23.09.90.20	Preparações à base de sal idodado	Zero - 0

<b>Classificação Fiscal NCM</b>	<b>Produto Industrializado pela recorrente</b>	<b>Alíquota do IPI</b>
23.02.10.00	Farelo de Milho	Zero - 0
23.02.30.10	Farelo de Trigo	Zero – 0
23.02.40.00	De outros Cereais	Zero – 0

É de se concluir que a Recorrente, relativamente ao IPI, desenvolve atividades que se encontram no campo da “*incidência*” do imposto, pois são situações necessárias e suficientes, conforme constante na lei, para que haja a ocorrência da hipótese de incidência. Ocorrendo a hipótese de incidência do imposto, por ocorrência de operação de industrialização de que resulta produtos tributados a alíquota zero, deve-se inferir que a Recorrente é de fato contribuinte do IPI, atendendo portanto a hipótese prevista no art. 11 da Lei nº 9.779/99. Portanto, sendo a empresa, de fato e de direito, estabelecimento industrial contribuinte do IPI, não há que se falar em obrigação da cooperativa de se equiparar a estabelecimento industrial por opção.

Quanto ao outro fundamento da decisão denegatória do pedido de ressarcimento, é incontroverso nos autos que a empresa não escriturou e nem apresentou o Livro de Apuração de IPI durante o procedimento fiscal ou no contencioso fiscal.

Em sua defesa, a empresa afirma não ser obrigada a escriturar o Livro de Apuração de IPI por dar saída apenas a produtos sujeitos a alíquota zero, mas não apresenta a base legal para sustentar tal afirmação.

Ao contrário do que afirma a Recorrente, a legislação tributária do IPI é clara quanto a sua obrigação de escrituração do Livro de IPI, conforme passa-se a explicar.

Com fundamento no art. 190 do do RIPI/2002, aprovado pelo Decreto nº4.544, de 26 de dezembro de 2002, o estabelecimento industrial, ou equiparado, deve apurar em cada período o saldo do IPI, alicerçado nas operações de aquisição de insumos e de saída de produtos industrializados, de acordo com as notas fiscais contabilizadas e os devidos destaques do IPI. É, portanto, da Recorrente o ônus da escrituração dos débitos e créditos do IPI decorrentes de suas operações mercantis (entradas e saídas), aos quais legalmente está especialmente obrigada pelo RIPI/2002.

O art.196 do RIPI/2002 prevê que o Contribuinte somente terá direito a utilização do crédito se cumprir as exigências para a sua escrituração, previstas no próprio regulamento, *in verbis*:

*Art. 196. O direito à utilização do crédito a que se refere o art. 195 está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e das exigências previstas para a sua escrituração, neste Regulamento.*

Na mesma direção, a Instrução Normativa SRF nº 210, de 2002, abaixo transcrita, vigente à época dos fatos, condicionava o aproveitamento dos créditos à escrituração dos mesmos, *in verbis*:

*“Art. 14. Os créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), **escriturados na forma da legislação específica**, poderão ser utilizados pelo estabelecimento que os escriturou na dedução, em sua escrita fiscal, dos débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos tributados.*

.....

*§ 2º Remanescendo, ao final de cada trimestre-calendário, créditos do IPI passíveis de ressarcimento após efetuadas as deduções de que tratam o caput e o § 1º, o estabelecimento matriz da pessoa jurídica poderá requerer à SRF o ressarcimento de referidos créditos em nome do estabelecimento que os apurou, mediante utilização do ‘Pedido de Ressarcimento de Créditos do IPI’, bem assim utilizá-los na forma prevista no art. 21 desta Instrução Normativa.*

.....”

Dessa forma, sendo a Recorrente contribuinte do IPI, a não escrituração Livro de Apuração de IPI constitui-se em impedimento para o aproveitamento dos seus créditos:

É posição consolidada deste Colegiado que cabe ao Contribuinte trazer aos autos os elementos probantes necessários para demonstrar a existência do seu direito creditório. Deixando a Recorrente, assim, de constituir prova essencial em seu favor, por meio do RAPI,

para demonstrar a existência de créditos de IPI decorrentes de apurações periódicas de saldos credores de IPI, tem-se como não comprovadas a certeza e liquidez dos créditos e/ou saldos credores de IPI solicitados.

Por fim, a Recorrente, ainda, pugnou pela realização de diligência para demonstrar que se caracterizaria como um estabelecimento industrial. Uma vez que os elementos apresentados nos autos foram considerados suficientes para a demonstrar que a Recorrente de fato é um estabelecimento industrial, tornou-se prescindível a realização de diligência para o deslinde da lide, como restou demonstrado anteriormente.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

PEDRO SOUSA BISPO - Relator