



Solução de Divergência nº 9 - Cosit

Data 25 de janeiro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

As aquisições, por estabelecimento industrial, de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem com notação “NT” na Tipi, provenientes de estabelecimento atacadista não contribuinte do IPI, não dão direito ao crédito de que trata o art. 227 do Ripi/2010.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 153, § 3º, II; Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 6º; Decreto nº 7.212, de 2010, arts. 225, 227, 251, I, e 256; Parecer Normativo CST nº 125, de 1971.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela pessoa jurídica em epígrafe, devidamente representada, com fundamento no § 5º do art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 16 da revogada Instrução Normativa SRF nº 740, de 2 de maio de 2007, sucedido pelo art. 19 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. A ora recorrente apresentou consulta sobre a interpretação da legislação tributária à Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil (SRRF) da 8ª Região Fiscal, nos termos seguintes.

2.1. Relatou ter sua atividade voltada à fabricação e comércio de embalagens de vidro e objeto de mesa (de vidro).

2.2. Em suma, informou que no desenvolvimento desta atividade:

a) adquire cacos de vidro, fragmentos e outros desperdícios e resíduos, excetuado vidro óptico, classificados no código 7001.00.00 Ex 01 da Tipi de comerciantes atacadistas não contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); e

b) utiliza esses cacos de vidro, fragmentos e outros desperdícios e resíduos de vidro como matéria prima dentro do processo industrial de fabricação das embalagens de vidro e objetos de mesa (de vidro).

2.3. Informou, ainda, que os cacos de vidro, fragmentos e outros desperdícios e resíduos de vidro são adquiridos de seus próprios clientes, resultado da trituração das embalagens de vidro e objetos de mesa (de vidro) por ela fabricados e comercializados.

2.4 Ademais, ponderou que as embalagens de vidro são classificadas em códigos da posição 70.10 da Tipi, todos eles com alíquota de 15% (quinze por cento), e os objetos de mesa (de vidro) estão enquadrados na posição 70.13 da Tipi, cujas alíquotas variam entre 10% (dez por cento) e 15% (quinze por cento).

2.5. Defendeu também que o art. 165 do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 – Ripi/2002 (atual art. 227 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – Ripi/2010), seria a ela aplicável, permitindo o direito ao crédito do IPI nas aquisições de insumos não tributáveis pelo imposto (“NT”). Alegou, para tanto, que estaria adquirindo bens de produção de comerciantes não contribuintes do IPI, conforme definição do art. 14, inciso I, alínea “a”, c/c art. 519, inciso I, do Ripi/2002 (atuais art. 14, inciso I, alínea “a” c/c art. 610, inciso I, do Ripi/2010).

2.6. Por fim, indagou se:

a) na forma do art. 165 do Ripi/2002 (atual art, 227 do Ripi /2010), para as aquisições de matéria-prima (cacos de vidro – bem de produção) perante comerciais atacadistas não contribuintes do IPI, utilizados na industrialização de embalagens de vidro e vidro doméstico (objeto de mesa), é correto o entendimento de que existe direito ao crédito desse tributo; e

b) para efeito de crédito do imposto, é correto o entendimento que a empresa tem o direito de se creditar do IPI, calculando o valor do crédito mediante a aplicação da alíquota dos produtos originais (embalagem de vidro e objetos de mesa classificados em códigos das posições 70.10 e 70.13 da Tipi) sobre cinquenta por cento do seu valor, constante da respectiva nota fiscal.

3. Em resposta, a SRRF08 exarou a Solução de Consulta Disit/SRRF08 nº 357, de 06 de outubro de 2008, com a seguinte ementa:

O direito ao crédito sobre 50% do imposto previsto no art. 165 do Ripi/02 está condicionado a que os produtos adquiridos de não contribuintes estejam sujeitos ao IPI. Isso significa que esse direito só é cabível quando se tratar de produtos que tenham sido tributados na origem, o que não ocorre se o produto constar da Tipi como não tributado – NT, como é o caso dos cacos de vidro classificados no código 7001.00.00 Ex 01 da Tipi/06.

4. Inconformada, a recorrente insurgiu-se contra a referida Solução de Consulta alegando que há divergência, no tocante ao direito ao crédito do IPI, em relação às seguintes Soluções de Consultas, cujas ementas transcrevem-se abaixo:

Solução de Consulta SRRF/8ªRF-Disit nº 43, de 25 de fevereiro de 2005;

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Ementa: AQUISIÇÃO DE APARAS – PAPÉIS USADOS. CRÉDITOS. Na aquisição de aparas ou papéis usados para serem utilizados como matéria-prima no processo industrial de reciclagem de papel, o industrial somente terá direito ao crédito do IPI de que trata o art. 165 do Ripi/02 se o fornecedor for caracterizado como comerciante atacadista, de acordo com o Ripi/02, e, ainda, nessa condição de atacadista, não for o contribuinte do IPI.

Solução de Consulta SRRF/6ªRF-Disit nº 20, de 05 de março de 2007;

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Ementa: Créditos de IPI. Insumos adquiridos de estabelecimento atacadista não-contribuinte do tributo. Fazem jus a créditos de IPI, calculados nos termos do art. 165 do RIPI, os estabelecimentos que adquirem MP/PI/ME de comerciante atacadista não-contribuinte do imposto, desde que tais insumos sejam objeto de operações características de estabelecimentos industriais ou a ele equiparados.

5. Por derradeiro, pediu a recorrente que o recurso especial de divergência seja “*admitido e provido, para que se reforme a Solução de Consulta Disit/SRRF08 nº 357, de 06 de outubro de 2008, com a finalidade de harmonizá-la com o entendimento já manifestado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil de que há direito a crédito de IPI relativo à aquisição de cacos de vidro, fragmentos/desperdícios e resíduos perante aos contribuintes atacadistas e clientes não-contribuintes do IPI para utilização na industrialização de embalagens de vidro e vidro doméstico calculado no percentual de 50%.*”

6. Reconhecida a divergência em juízo de admissibilidade exercido pelo Chefe da Divisão de Tributação da 8ª Região Fiscal, com a ressalva de que a Solução de Consulta SRRF/8ªRF-Disit nº 43, de 2005, já teria sido revogada pela Solução de Consulta SRRF/8ªRF-Disit nº 415, 19 de novembro de 2008, o recurso foi encaminhado a esta Coordenação-Geral, pois permanece o pressuposto para o recurso em face da Solução de Consulta SRRF/6ªRF-Disit nº 20, de 2007.

Fundamentos

7. Inicialmente, salienta-se que o processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela recorrente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

8. Passando-se à análise de mérito, faz-se mister bem delinear o escopo do presente recurso especial de divergência.

9. De uma forma bastante objetiva, o que se procura esclarecer é se as aquisições de cacos de vidro, fragmentos e outros desperdícios e resíduos de vidro, excetuado vidro óptico, classificados no código 7001.00.00 Ex 01 da Tipi, provenientes de estabelecimentos comerciantes atacadistas não contribuintes do IPI, dão direito a crédito do imposto nos termos do art. 227 do Ripi/2010 (antigo art. 165 do Ripi/2002). Caso haja direito a crédito, perquire-se como se dará o seu cálculo.

10. Para o deslinde dessas questões, cumpre trazer à tona a regra da não cumulatividade do IPI, cujo fundamento se encontra esculpido no inciso III do § 3º do art. 153 da Constituição Federal de 1988:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

(...)

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

11. Em sede regulamentar, a não cumulatividade está disciplinada no art. 225 do Ripi/2010 transcrito abaixo:

Art. 225. A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

12. Desses dispositivos se extrai que a não cumulatividade tem por objetivo permitir que o imposto suportado na aquisição de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem possa ser utilizado como crédito para abater o débito relativo ao imposto incidente na saída de produto do estabelecimento industrial, consoante o disposto no art. 256 do Ripi/2010:

Art. 256. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

13. Ocorre que nem sempre a cadeia de industrialização é perfeita, para fins da não cumulatividade. No cenário mais comum o estabelecimento industrial adquire seus insumos diretamente de um outro industrial ou a ele equiparado. Nessa situação, permite-se que o estabelecimento industrial adquirente se credite do imposto destacado em nota fiscal de venda.

14. Todavia, é possível que haja na cadeia um estabelecimento atacadista não contribuinte do IPI como intermediário nas relações comerciais entre diferentes estabelecimentos. Esse cenário é fácil de ser imaginado na hipótese em que o estabelecimento industrial “A” fabrica e vende determinado produto para o estabelecimento atacadista “B” não equiparado (e, portanto, não contribuinte do imposto), o qual, por sua vez, revende o mesmo produto para o estabelecimento industrial “C”.

14.1 Fica fácil verificar que o imposto destacado na nota fiscal de venda de “A” não poderá gerar crédito nem para “B”, que não é contribuinte, nem para “C”, que não é o adquirente direto do produto.

14.2 Por sua vez, como o estabelecimento “B” é um atacadista não contribuinte do IPI, não há que se falar em incidência nem em destaque do imposto na nota fiscal relativa à saída por ele efetuada, o que impediria o direito ao crédito por parte do estabelecimento “C”.

14.3 Diferente situação seria se “A” vendesse diretamente para “C”. Nessa hipótese o estabelecimento industrial “C” poderia se creditar do imposto destacado na nota fiscal de venda do estabelecimento “A”.

15. Como se percebe, a depender de como fossem construídas as relações comerciais na cadeia, seria possível admitir cenários em que a não cumulatividade restaria mitigada face a ausência de crédito nas aquisições de atacadistas não contribuintes do imposto.

16. De modo a contornar esse problema surgiu o art. 6º do Decreto-Lei nº 400, de 30 de dezembro de 1968, regulamentado pelo art. 227 do Ripi/2010, permitindo que matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de estabelecimentos atacadistas não contribuintes pudessem gerar crédito para o estabelecimento industrial adquirente. Segue a transcrição do referido art. 227:

Art. 227. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão, ainda, creditar-se do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos de comerciante atacadista não contribuinte, calculado pelo adquirente, mediante aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre cinquenta por cento do seu valor, constante da respectiva nota fiscal (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 6º).

17. Nota-se que o art. 227 está inserido na “Subseção I: Dos Créditos Básicos” da “Seção II: Das Espécies dos Créditos” pertencente ao “Capítulo XI: DOS CRÉDITOS” do Ripi/2010. Logo, o crédito referido em tal dispositivo é crédito básico do IPI. Como crédito básico, ele deve ser escriturado na efetiva entrada do produto no estabelecimento industrial, conforme se depreende do inciso I do art. 251 do Ripi/2010, *in verbis*:

Requisitos para a Escrituração

Art. 251. Os créditos **serão escriturados** pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade:

I - nos casos dos **créditos básicos**, incentivados ou decorrentes de devolução ou retorno de produtos, **na efetiva entrada dos produtos** no estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial;

18. Já se sabe que o crédito do art. 227 do Ripi/2010 é crédito básico e deve ser escriturado na efetiva entrada do produto do estabelecimento industrial adquirente. Resta agora saber qual seria a sua correta forma de cálculo.

19. Para tanto, o próprio art. 227 retrocitado traz a resposta: o crédito nas aquisições de atacadista não contribuinte do imposto será apurado mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto sobre cinquenta por cento do seu valor constante da respectiva nota fiscal.

20. Duas conclusões emergem desse comando. A primeira: o valor utilizado para o cálculo do crédito será o constante da nota fiscal de venda da matéria prima, produto intermediário e material de embalagem. A segunda: a alíquota aplicável corresponde à destacada na Tipi para tais produtos.

21. Considerando o fato do código 7001.00.00 Ex 01 da Tipi estar com a notação “NT” na Tipi, as aquisições de cacos de vidro, fragmentos e outros desperdícios e resíduos classificados nesse código não geram direito a crédito do imposto, até porque o produto adquirido não sofreu incidência tributária.

22. Nesse sentido, não merece prosperar o entendimento da recorrente de que tanto o valor quanto a alíquota a que se refere o art. 227 do Ripi/2010 seriam referentes aos produtos por ela

fabricados e vendidos a seus fornecedores, sob o argumento de que tais produtos estariam retornando ao seu estabelecimento (sob a forma de cacos de vidro, fragmentos e outros desperdícios e resíduos de vidro).

23. Ora, a recorrente industrializa e comercializa embalagens de vidro e objetos de mesa (de vidro) e adquire como insumos cacos de vidro, fragmentos e outros desperdícios e resíduos de vidro. Tratam-se de produtos distintos, com códigos de classificação fiscal distintos e alíquotas distintas.

24. Para fins de direito ao crédito, é indiferente a alegação de que os produtos por ela adquiridos (cacos de vidro, fragmentos e outros desperdícios e resíduos de vidro) sejam provenientes da inutilização e trituração das embalagens de vidro e dos objetos de mesa (de vidro) por ela anteriormente fabricados.

25. O que importa, nos termos dos arts. 227 e 251, inciso I, do Ripi/2010, é verificar o produto que efetivamente ingressa no estabelecimento industrial como matéria prima, produto intermediário e material de embalagem. No caso, os produtos do código 7001.00.00 Ex 01 da Tipi possuem notação “NT”, não havendo que se falar em crédito do IPI.

26. Esse, aliás, sempre foi o entendimento da Secretaria da Receita Federal, consubstanciado no Parecer Normativo CST nº 125, de 1971:

3. Reitere-se o que foi dito no item 9 do Parecer Normativo nº 534, citado, sobre o direito de crédito dos estabelecimentos industriais, em relação aos produtos adquiridos de não contribuintes. Esse crédito será de 50% do imposto, conforme autoriza o art. 6º do Decreto-lei nº 400, de 30.12.68. Embora esse imposto não conste da nota relativa à aquisição, o seu cálculo é feito mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeito o imposto, sobre 50% do seu valor.

4. Consequentemente **esse direito só é cabível quando se tratar de produtos que tenham sido tributados na origem. Em outras palavras, se o produto adquirido constar da Tabela** do RIPI (Decreto nº 61.514/67) **como “não tributado”**, ou esteja acobertado por isenção, **não há direito do crédito** a que nos referimos no item precedente. Assim são os casos de sucatas, aparas e resíduos. Muitos deles, conforme sua natureza, figuram como “não tributados”, outros estão sujeitos aos tributos. No primeiro caso, incabível o crédito. (...)

27. Depreende-se, portanto, que as aquisições de cacos de vidro, fragmentos e outros desperdícios e resíduos de vidro, excetuado vidro óptico, classificados no código 7001.00.00 Ex 01 da Tipi, provenientes de estabelecimentos comerciantes atacadistas não contribuintes do IPI, não dão direito ao crédito do imposto nos termos do art. 227 do Ripi/2010.

28. Não havendo direito a crédito fica prejudicado, nesse particular, a sua forma de cálculo.

29. Registre-se, por fim, que, conquanto tenha sido admitida como parâmetro para divergência, a Solução de Consulta SRRF/6ªRF-Disit nº 20, de 2007, não tratou, *in casu*, de aquisições de produto com notação “NT” de atacadistas não contribuintes do IPI, tal como alegado pela recorrente.

30. Em que pese tal fato, o presente recurso de divergência foi admitido com o objetivo de esclarecer e restringir os efeitos da ementa da solução de Consulta SRRF/6ªRF-Disit nº 20, de

2007, de modo que ela não se aplique para as aquisições de produtos “NT”, a fim de se evitar questionamentos futuros sobre a abrangência de sua aplicação.

Conclusão

31. Diante do exposto, soluciona-se a divergência afirmando-se que as aquisições, por estabelecimento industrial, de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem com notação “NT” na Tipi, provenientes de estabelecimento atacadista não contribuinte do IPI, não dão direito ao crédito de que trata o art. 227 do Ripi/2010.

32. Em consequência, fica parcialmente reformada a Solução de Consulta SRRF/6ªRF-Disit nº 20, de 2007, naquilo que for contrária a esta Solução de Divergência, e mantido o entendimento constante da Solução de Consulta Disit/SRRF08 nº 357, de 2008.

À consideração do Chefe da Ditip.

Assinado digitalmente por
RUI DIOGO LOUSA BORBA
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente por
ALUISIO BANDEIRA DE MELLO DA CUNHA
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Ditip

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente por
FAUSTO VIEIRA COUTINHO
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador da Cotex, Substituto

Ordem de Intimação

Aprovo a presente Solução de Divergência e os encaminhamentos propostos. Publique-se na forma do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência aos destinatários da Solução de Consulta parcialmente reformada.

(assinado digitalmente)
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL M. DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora-Geral da Cosit, Substituta