



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

Processo nº 10675.001116/2002-57
Recurso nº 253.553 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.097 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2009
Matéria IPI - Ressarcimento de Crédito Extemporâneos
Recorrente Sadia S.A.
Recorrida DRJ-Juiz de Fora/MG

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/05/2000 a 28/02/2001

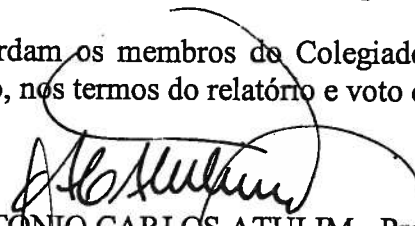
IPI. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS NÃO-ESCRITURADOS. IMPOSSIBILIDADE.

A exigência de prévia escrituração dos créditos de IPI é inatacável quando se tratar de pedido de ressarcimento, visto que o ressarcimento não decorre do princípio constitucional da não-cumulatividade.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


ANTÔNIO CARLOS ATULIM - Presidente


MARCOS TRANCHESI ORTIZ - Relator

EDITADO EM 23/11/2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Tânia Mara Pacholain (Suplente), Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente), Carlos Alberto Donassolo (Suplente), Domingos de Sá Filho, Marcos Tranchesi Filho e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Pedido de ressarcimento de saldo credor de IPI (fl. 1), relativo ao período de maio de 2000 a fevereiro de 2001, com fundamento no art. 11 da Lei nº 9.779/99, no valor de R\$449.799,04, apresentado, em 21 de maio de 2002, juntamente com Pedido de Compensação (fl. 15) de débitos de Cofins (cód. 2172) e Pis (cód. 8190), de mesmo valor total, referentes à competência janeiro de 2002.

Instada a prestar esclarecimentos sobre os insumos dos quais provinham os créditos, a recorrente reconheceu que o montante de R\$72.033,50 referia-se a produtos intermediários que não se integravam ao produto final ou mantinham com ele contato direto no processo industrial (fl. 50).

Também reconheceu a recorrente que a totalidade do crédito objeto do pleito ressarcitório não fora escriturada no LRAIPI à época própria (fl. 54), tratando-se, pois, dos chamados “créditos extemporâneos”. Não os havendo escriturado quando das aquisições, tampouco os estornou, por evidente, quando da formulação do pedido de ressarcimento, o que foi igualmente reconhecido pela recorrente (fl. 42).

Entendendo que a escrituração e o subsequente estorno dos créditos eram requisitos ao seu aproveitamento, a DRF-Uberlândia/MG indeferiu o ressarcimento e não homologou a compensação declarada (fls. 252/254).

Em Manifestação de Inconformidade (fls. 271/276), a recorrente sustentou que o condicionamento do creditamento à obrigação acessória de escrituração malfere o princípio da não-cumulatividade do IPI insculpido no art. 153, §3º, inciso II da CR.

A DRJ-Juiz de Fora/MG, por maioria, manteve o indeferimento (fls. 287/296) aos seguintes argumentos:

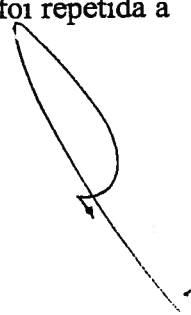
(a) a escrituração dos créditos de IPI é condição fundamental ao seu aproveitamento, seja na dedução do IPI devido na saída, seja em pedido de ressarcimento, conforme preceituam os arts. 171 e 178 do RIPI/98, e o art. 11 da Lei nº 9.779/99, combinado com arts. 1º e 2º da IN/SRF nº 33/99;

(b) a não-escrituração dos créditos de entrada significa que estes não foram apropriados como “imposto a recuperar”, mas como custo, sendo, assim, aproveitados como “despesas dedutíveis”, o que inviabilizaria o ressarcimento; e

(c) quanto à parcela de R\$72.033,50, adicionou-se o argumento suplementar de que os insumos respectivos não geram créditos.

Sobreveio tempestivo recurso voluntário (fls. 301/309), no qual foi repetida a tese da violação ao princípio da não-cumulatividade já referida acima.

É o relato.



Voto

O art. 171 do RIPI/98 vigente à época dos fatos (art. 190 do atual RIPI/02) determina que o contribuinte escriture os créditos de entrada do IPI no livro fiscal próprio. Já o art. 178, §2º do mesmo regulamento (art. 196 do RIPI/02) dispõe que “*o direito à utilização do crédito está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e das exigências previstas para a sua escrituração*”.

A recorrente reconhece que não escriturou os créditos que deseja ver ressarcidos, sendo, pois, incontroverso que o art. 178 do RIPI foi desatendido *in casu*. Não por outra razão, a tese sustentada no voluntário é justamente a da inconstitucionalidade deste dispositivo do RIPI, deste e de quaisquer outros infraconstitucionais que pretendam inibir a implementação do princípio magno da não-cumulatividade.

Essa controvérsia não é nova na doutrina. Tributaristas de relevo entendem, na linha defendida pela recorrente, que o creditamento do IPI ou do ICMS não pode ser menoscabado por obrigações acessórias, como a de prévia escrituração. Nesse sentido se pronunciam Misabel Derzi e Roque Carrazza, respectivamente:

“É incondicional o direito de abatimento do crédito. A Constituição Federal não admite restrições na matéria, que amesquinhem o princípio da não-cumulatividade, como, por exemplo, a idoneidade da documentação emitida pelo promotor da operação na etapa anterior ou escrituração feita sob certa condição ou prazo (...). É que o imposto que deve incidir na etapa anterior, ensejando o direito à compensação, não decorre do cumprimento de formalidade, do acerto na emissão de documentos ou do erro da escrituração” (nota ao Limitações constitucionais ao poder de tributar, de Aliomar Baleeiro. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 457).

“De qualquer modo, havendo créditos de operações ou prestações anteriores o direito de abatimento é inafastável, sendo inconstitucionais as leis (complementares ou ordinárias) ou os atos administrativos que dispuserem em sentido diverso.

...

Temos para nós que é flagrantemente inconstitucional condicionar a fruição do direito à utilização dos créditos de ICMS – que nasce da Carta Magna – a exigências formais concernentes à documentação” (ICMS – Aproveitamento de Crédito – Inconstitucionalidades da Lei Complementar nº 87/96. RDDT nº 25/158).

Antonio Bezerra Neto, por outro lado, entende diversamente:

“No IPI, algumas obrigações acessórias são imprescindíveis à apuração do valor devido. A sistemática de débitos e créditos exige a escrituração de determinados livros fiscais (...). A falta de um desses livros, além de ter como consequência a penalidade específica pela não escrituração regular, pode, por

exemplo, acarretar o indeferimento de um pleito de ressarcimento...” (Regulamento do IPI Anotado e Comentado. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 441).

Inclino-me pela tese que prestigia a magnitude constitucional e a auto-aplicabilidade da não-cumulatividade. Entendo que a competência para **disciplinar** o regime de compensação do IPI está aquém da competência para **condicionar** o direito à compensação.

Pode o legislador infraconstitucional estabelecer formas e períodos de apuração do imposto; pode, também, criar obrigações tributárias acessórias para controle da compensação; mas já não poderá fazer desses regramentos *condição à realização da não-cumulatividade*.

Mais objetivamente: podem a lei ou o decreto exigir do contribuinte a escrituração dos créditos de entrada; podem sancionar o contribuinte pelo eventual descumprimento desta obrigação; mas não lhe podem tolher o direito ao abatimento em razão deste descumprimento.

Entendo, todavia, que essa acertada exegese aplica-se tão somente à utilização do crédito do IPI *no abatimento/compensação com o débito do imposto, e não no ressarcimento*.

O direito ao ressarcimento do saldo credor *não decorre*, a meu ver, do princípio da não-cumulatividade, razão pela qual os argumentos acima abordados não socorrem o pleito da recorrente.

Leio no art. 153, §3º, II da CR que o IPI é não-cumulativo, “compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

O direito subjetivo aí conferido ao contribuinte é o de utilizar o crédito de entrada como moeda para extinguir, pela via da compensação, o débito decorrente de suas operações industriais.

Desincumbindo-se da missão confiada pelo art. 146 da CR, o CTN confere os seguintes contornos à não-cumulatividade:

“Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo Único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes”.

Vê-se que o CTN repetiu a valia do crédito como moeda de compensação com débito e, ademais, assegurou o acúmulo desses créditos, indefinidamente no tempo, para compensação com débitos futuros.

Tal como talhada pelo constituinte e pelo legislador complementar, a não-cumulatividade espraia comandos *até a extinção do débito de IPI* (isto é, do “crédito tributário”, pela perspectiva do Fisco).

Tem o contribuinte o direito de não pagar, em pecúnia, um único centavo de IPI enquanto detiver créditos do imposto. Isso é o quanto lhe garante a não-cumulatividade e, nesse âmbito, não importa – conforme a tese que acolho – se tais créditos foram ou não escriturados previamente.

Mas a não-cumulatividade não vai a ponto de assegurar o *ressarcimento* do saldo credor, ao final de determinado período de apuração.

Assim, estivéssemos, por exemplo, diante de auto de infração lavrado para constituição de *débito do IPI*, o aproveitamento de crédito não-escriturado na liquidação da autuação seria medida impositiva, decorrente da não-cumulatividade (aliás, nesse caso o próprio RIPI/02 – art. 191 – assegura o creditamento).

Em se tratando de ressarcimento, contudo, não há “berço constitucional”, razão pela qual entendo que a exigência do art. 178, §2º RIPI/98 é legítima.

De mais a mais, a aplicação da tese defendida pela recorrente aos autos encontraria um sério óbice no art. 62 do regimento do CARF, uma vez que passa pelo reconhecimento incidental da inconstitucionalidade de norma veiculada em decreto.

Finalmente, constato que o recurso voluntário não rebateu o argumento adicional peculiar à parcela de R\$72.033,50, segundo a qual os insumos respectivos não eram aptos a gerar direito de crédito, por não se consumirem nem manterem contato com o produto final no *iter* industrial.

Assim, nego provimento ao recurso voluntário (i) relativamente à parcela de R\$72.033,50, por desatendimento dos arts. 147, I, 171 e 178 do RIPI/98, e (ii) relativamente a todo o pleito ressarcitório, por desatendimento dos arts. 171 e 178 do RIPI/98.


MARCOS TRANCHESI ORTIZ

