



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

Processo nº 10805.722278/2011-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-002.159 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de junho de 2013
Matéria Auto de Infração de IPI
Recorrente SCHMIDT INDÚSTRIA, COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Os órgãos julgadores não estão obrigados a examinar todos os argumentos levantados pela defesa, bastando que as decisões proferidas estejam devida e coerentemente fundamentadas. Não há falar em nulidade da decisão de primeira instância quando esta atende aos requisitos formais previstos no art. 31 do Decreto nº. 70.235, de 1972.

BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO.

A base de cálculo ou valor tributável do imposto corresponde ao valor total da operação da qual decorra a saída de produtos nacionais do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, compreendendo o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário (art. 131 do RIPI/2002).

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.

Por falta de previsão legal é incabível excluir da base de cálculo o ICMS, incluso no valor da nota fiscal, por compor o preço do produto.

GLOSA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ENERGIA ELÉTRICA.

Somente os créditos referentes a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados no processo industrial, conforme a conceituação albergada pela legislação tributária, podem ser apropriados na escrita fiscal.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RESSARCIMENTO. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC. VEDAÇÃO.

É incabível, por ausência de base legal, a atualização monetária de créditos do imposto, objeto de pedido de ressarcimento, pela incidência da taxa Selic, ou de outros índices, sobre os montantes pleiteados.

Recurso Voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. Os conselheiros Gileno Gurjão Barreto e Fabiola Cassiano Keramidas acompanharam a relatora pelas conclusões.

(Assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

(Assinado digitalmente)

MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ - Relatora.

EDITADO EM: 09/07/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Gileno Gurjão Barreto e Jonathan Barros Vita.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), por meio do Acórdão nº 1436.413-2ª Turma da DRJ/RPO, na Sessão de 27 de janeiro de 2012

Na origem cuida-se de Auto de Infração de IPI, cuja descrição dos fatos emitida na folha de continuação do Auto de Infração (fl. eletrônica 303) esclarece:

“O estabelecimento industrial recolheu a menor o imposto sobre produtos industrializados IPI, em todos os meses do ano de 2008, por se utilizar de créditos indevidos, que não tem previsão legal, e que não tem ação judicial que autorize o fiscalizado a utilizá-los.

Os créditos indevidos utilizados pelo fiscalizado são créditos extemporâneos e que tem por origem:

- a) IPI incidente sobre a saída de mercadorias bonificadas;*
- b) IPI incidente sobre energia elétrica;*
- c) IPI incidente sobre encargos financeiros;*
- d) IPI incidente sobre ICMS;*
- e) IPI incidente sobre PIS e COFINS;*

f) correção dos supostos créditos do IPI acima elencados pela taxa SELIC.”

Consoante Termo de Verificação Fiscal à fl. 289, a fiscalização iniciou-se por meio do MPF nº 08.1.14.00-2011-00046-2 em face de a contribuinte ter declarado na linha 16 da ficha 21 de sua DIPJ ex. 2009, ano calendário 2008, um total de outros créditos de IPI no valor de R\$ 6.293.170,57, que corresponde a 93% do total de crédito de IPI utilizado naquele período. Intimada, a fiscalizada apresenta suas justificativas, a partir das quais a fiscalização conclui pela improcedência do procedimento. Transcreve-se, por pertinente, trechos do referido Termo:

“14) Verifiquei, através das planilhas apresentadas pelo fiscalizado em 19/04/2011, contendo a demonstração da composição dos outros créditos de IPI, utilizados em 2008, no valor total de R\$ 6.923.170,57, anexa a este processo, que estes créditos tiveram a seguinte origem:

14.1) IPI incidente sobre a saída de mercadorias bonificadas, relativo aos meses de janeiro/2003 a dezembro/2005, totalizando em valores originais R\$ 535.134,09;

14.2) IPI incidente sobre energia elétrica, relativo aos meses de janeiro/2003 a dezembro/2005, totalizando em valores originais R\$ 250.246,86;

14.3) IPI incidente sobre encargos financeiros, relativo aos meses de janeiro/2003, fevereiro/2003, julho/2003, fevereiro/2004 e outubro/2004, totalizando em valores originais R\$ 13.270,92;

14.4) IPI incidente sobre ICMS nas vendas de produtos industrializados, relativo aos meses de janeiro/2003 a dezembro/2005, totalizando em valores originais R\$ 2.600.595,19;

14.5) IPI incidente sobre PIS e COFINS nas vendas de produtos industrializados, relativo aos meses de janeiro/2003 a dezembro/2005, totalizando em valores originais R\$ 1.304.930,24.

A soma dos créditos discriminados nos itens 14.1) a 14.5) deste Termo, em valores originais, totaliza R\$ 4.704.177,30 que, corrigidos pela taxa SELIC, daria o total de R\$ 6.923.170,57, valor este que foi utilizado pelo fiscalizado na apuração dos valores devidos do IPI, relativos aos meses de janeiro/2008 a dezembro/2008.

(...);

17) Analisando-se todos os documentos existentes na presente fiscalização, bem como a legislação relativa ao IPI, temos as seguintes considerações a fazer sobre os créditos extemporâneos de IPI utilizados pelo fiscalizado durante o ano de 2008.

17.1) Quanto ao IPI incidente sobre a saída de mercadorias bonificadas:

De acordo com o dicionário Aurélio da língua portuguesa 'bonificação é uma concessão que o vendedor faz ao comprador, diminuindo o preço ou entregando quantidade maior do que a estipulada'.

O inciso II do artigo 131 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Decreto nº 4.544, de 26/12/2002 RIPI/ 2002, define como base de cálculo (valor tributável) do IPI dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, artigo 14, inciso II, é Lei nº 7.798, de 1989, artigo 15).

O parágrafo 3º do mesmo artigo estabelece que: "Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente (Lei nº 4.502, de 1964, artigo 14, parágrafo 2º, Decreto-lei nº 1.593, de 1977, artigo 27, e Lei nº 7.798, de 1989, artigo 15)".

Quando o fiscalizado vendeu mercadorias bonificadas, entre janeiro/2003 a dezembro/2005, destacou em suas notas fiscais o IPI normal sobre a operação de venda, conforme estabelece o parágrafo 3º do artigo 131 do RIPI/2002 acima transcrito.

Desta forma, conclui-se que não há qualquer previsão legal para o fiscalizado querer ser ressarcido do IPI incidente sobre a saída de mercadorias bonificadas, relativo aos períodos de janeiro/2003 a dezembro/2005, que segundo ele totalizou em valores originais R\$ 535.134,09, conforme planilha, apresentada anexa a este processo.

17.2) Quanto ao IPI incidente sobre energia elétrica:

Não há IPI incidente sobre a energia elétrica adquirida pelo fiscalizado para utilização no seu processo industrial, conforme imunidade estabelecida no parágrafo 3º do artigo 155 da Constituição Federal de 1988, e não há previsão legal para que qualquer contribuinte possa se creditar de IPI que não tenha sido pago nos insumos por ele adquiridos.

Desta forma, conclui-se que não há nenhuma base legal para o fiscalizado se creditar do IPI "fictício" incidente sobre energia elétrica por ele adquirida, relativa aos períodos de janeiro/2003 a dezembro/2005, que totalizariam em valores originais R\$ 250.246,86, conforme planilha apresentada pelo mesmo.

17.3) Quanto ao IPI incidente sobre encargos financeiros:

O inciso II do artigo 131 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Decreto nº 4.544, de 26/12/2002 RIPI/ 2002, define como base de cálculo (valor tributável) do IPI dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, artigo 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, artigo 15).

No valor total da operação estão inclusos, entre outros componentes, os encargos financeiros, conforme decisões

administrativas da Receita Federal, jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e dos Tribunais Federais de Justiça.

Desta forma, conclui-se que não há qualquer previsão legal para o fiscalizado querer ser ressarcido do IPI incidente sobre os valores dos encargos financeiros que compunham o preço dos seus produtos vendidos, relativos aos períodos de janeiro/2003, fevereiro/2003, julho/2003, fevereiro/2004 e outubro/2004, que segundo ele totalizou em valores originais R\$ 13.270,92, conforme planilha apresentada anexa a este processo.

17.4) Quanto ao IPI incidente sobre ICMS:

O inciso II do artigo 131 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Decreto nº 4544, de 26/12/2002 RIPI/ 2002, define como base de cálculo (valor tributável) do IPI dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, artigo 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, artigo 15).

No valor total da operação estão inclusos, entre outros componentes, os valores do ICMS que estão destacados nas notas fiscais de vendas, conforme decisões administrativas da Receita Federal, jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e dos Tribunais Federais de Justiça.

Desta forma, conclui-se que não há qualquer previsão legal para o fiscalizado querer ser ressarcido do IPI incidente sobre o valor do ICMS que compunha o preço dos seus produtos vendidos, relativos aos períodos de janeiro/2003 a dezembro/2005, que segundo ele totalizou em valores originais R\$ 2.600.595,19, conforme planilha apresentada anexa a este processo.

17.5) Quanto ao IPI incidente sobre PIS e COFINS:

O inciso II do artigo 131 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Decreto nº 4.544, de 26/12/2002 RIPI/ 2002, define como base de cálculo (valor tributável) do IPI dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, artigo 14, Inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, artigo 15).

No valor total da operação estão inclusos, entre outros componentes, os valores do PIS e da COFINS, conforme decisões administrativas da Receita Federal, jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e dos Tribunais Federais de Justiça.

Desta forma, conclui-se que não há qualquer previsão legal para o fiscalizado querer ser ressarcido do IPI incidente sobre o valor do PIS e da COFINS que compunha o preço dos seus produtos vendidos, relativos aos períodos de janeiro/2003 a dezembro/2005, que segundo ele totalizou em valores originais

R\$ 1.304.930,24, conforme planilha apresentada anexa a este processo.

17.6) Quanto à correção dos supostos créditos extemporâneos do IPI através da SELIC:

A soma dos créditos discriminados nos itens 17.1) a 17.5) deste Termo, em valores originais, totaliza R\$ 4.704.177,30, que corrigidos pela taxa SELIC daria o total de R\$ 6.923.170,57, que foi utilizado pelo fiscalizado na apuração dos valores devidos do IPI, relativos aos períodos de janeiro/ 2008 a dezembro/2008.

Lembramos que não há qualquer previsão legal para a correção de créditos do IPI pela taxa SELIC, ou por quaisquer outros índices.” (destaques do original)

A planilha consolidada dos créditos utilizados pela contribuinte encontra-se à fl eletrônica 106 .

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresenta impugnação em que aduz, em síntese, que:

- a) o conceito de “bonificação” se identifica com “distribuição gratuita de bens”, associado a voluntariedade, liberalidade e graciosidade; nas operações não houve nenhum “preço”, pois não houve nenhum desembolso pelos adquirentes, sendo as saídas bonificadas com desconto de 100% do preço; a falta de inclusão de descontos incondicionais e de amostras grátis na base de cálculo do IPI, na inexistência de lei complementar, tem respaldo em precedentes do STJ;
- b) a energia elétrica tem imunidade, mas é um insumo indispensável para a atividade industrial, do qual depende o funcionamento das máquinas e equipamentos, cujo crédito na aquisição é garantido pelo princípio da não cumulatividade, conforme decisão do Conselho de Contribuintes, precedentes do STJ e a Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001;
- c) o valor da operação no IPI, que é a base de cálculo, se refere aos gastos de produção como insumos, mão de obra e despesas acessórias próprias do processo industrial, correspondente ao preço à vista; quando existe financiamento do comprador pelo vendedor há uma relação jurídica à parte referente aos encargos financeiros que não podem, sem lei complementar que tal determine, ser incluídos na base de cálculo do imposto, conforme precedentes do STJ;
- d) na mesma linha de raciocínio, conforme doutrina e jurisprudência, o ICMS, o PIS e a COFINS não podem compor a base de cálculo do IPI, sob pena de enriquecimento sem causa do Poder Público e em

detrimento do direito de propriedade assegurado na Constituição Federal;

- e) a exigência de recolhimento do IPI em operações de venda desvinculadas do respectivo fato gerador implica o efeito de confisco, constitucionalmente vedado;
- f) sendo a hipótese de recolhimento indevido, há o direito ao crédito com a devida correção monetária mediante a aplicação da taxa Selic. Por derradeiro, em face da argumentação, com a impossibilidade de manutenção do auto de infração impugnado, requer que este seja julgado improcedente, com o cancelamento da infração.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto SP, por unanimidade de votos, considerou improcedente a impugnação, sendo mantido integralmente o crédito tributário constituído., nos termos do Acórdão 14-36.413, Sessão de 27 de janeiro de 2012 , anexado às fls eletrônicas 403 a 418, consoante se demonstra com a transcrição da respectiva ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

RESSARCIMENTO. IMPOSTO PAGO INDEVIDAMENTE OU A MAIOR. INADEQUAÇÃO.

Pedido de restituição, e não de ressarcimento, é a modalidade de pleito administrativo adequado à recuperação de imposto pago indevidamente ou a maior nas saídas de produtos.

BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO.

A base de cálculo ou valor tributável do imposto corresponde ao valor total da operação da qual decorra a saída de produtos nacionais do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

GLOSA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ENERGIA ELÉTRICA.

Somente os créditos referentes a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados no processo industrial, conforme a conceituação albergada pela legislação tributária, podem ser apropriados na escrita fiscal.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RESSARCIMENTO. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC. VEDAÇÃO.

É incabível, por ausência de base legal, a atualização monetária de créditos do imposto, objeto de pedido de ressarcimento, pela incidência da taxa Selic, ou de outros índices, sobre os montantes pleiteados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Desta decisão a empresa interessada, por meio da Comunicação da ARF/Mauá nº 528/2012, tomou ciência no dia 02/07/2012, conforme AR de fl. 515, e, no dia 30/07/2012, ingressou com recurso voluntário no qual reprisa os argumentos da impugnação e acrescenta os argumentos a seguir resumidos, em face do Acórdão 1436.413 2ª Turma da DRJ/RPO:

I- DA PRELIMINAR

1.1 – DA NULIDADE DA DECISÃO POR NÃO CORRESPONDER AO ENQUADRAMENTO LEGAL INDICADO NO LANÇAMENTO FISCAL

Neste sub item a recorrente argúi que o Acórdão recorrido violou os princípios constitucionais do devido processo legal, contraditório e ampla defesa, posto que inovou quando estabeleceu como causa de julgamento outros fundamentos não descritos no libelo inicial, diferentes daqueles para os quais foi intimada a defender-se, quando afirmou, a autoridade julgadora, que a recorrente não apresentou pedido de ressarcimento e autorizações de terceiros adquirentes, em relação aos créditos escriturados de bonificações, encargos financeiros, ICMS, PIS e COFINS, por ter incluído indevidamente valores que não devem compor a base de cálculo de IPI.

Alega que ao cotejar os motivos alegados no Auto de Infração, com a norma tida como infringida pela contribuinte, bem como com a norma citada no julgamento para a manutenção do lançamento fiscal percebe-se que inexistente nas respectivas fundamentações legais a descrição do fato praticado pela recorrente como motivador do lançamento, ou seja, esclarece, inexistente motivação para a manutenção do lançamento, por falta de indicação na lei da irregularidade apontada.

Afirma que *“a vaga alegação de que os créditos são indevidos, não implica na aferição da legalidade do ato, ao contrário, acarreta a distorção do princípio constitucional da legalidade dos atos administrativos, previsto no art. 37 da Constituição Federal, além de violar indiretamente outro princípio constitucional, o da ampla defesa.”*

Neste sentido, transcreve cada um dos dispositivos legais mencionados no enquadramento legal do Auto de Infração para concluir que nenhum deles se enquadra na suposta infração relatada pela fiscalização, posto que não se refere à “Glosa de crédito indevido de IPI”.

Em seu Socorro, transcreve ementas de acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes acerca de nulidade do lançamento fiscal quando caracterizada a falta de descrição dos fatos, dos fundamentos legais e de motivação.

Apresenta, ainda, a alegação de que a autoridade julgadora foi muito sucinta quando analisou os argumentos de defesa no tópico denominado “créditos extemporâneos-Parcelas consideradas pela impugnante como indevidas na apuração da base de cálculo do imposto”, deixando de transcrever as decisões administrativas e judiciais que mencionou existir. Transcreve ementa de acórdão do Carf no sentido de declarar a nulidade de decisão administrativa de 1ª instância de julgamento por falta de análise dos argumentos e fundamentos contidos na defesa da contribuinte.

Assim, conclui que o Acórdão recorrido está eivado de vício, quer por ter inovado, quer por não ter apreciado todas as razões aduzidas na defesa e requer a sua nulidade, em conformidade com o art. 59, II do Decreto 70.235/72, isto porque, alega, o lançamento foi efetuado sem as formalidades previstas e determinadas no art. 142 e seu parágrafo único do CTN.

II- DO MÉRITO

II.1. DA DESNECESSIDADE DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO PARA ESCRITURAÇÃO DOS CRÉDITOS POR FORÇA DOS PRINCÍPIOS DA NÃO CUMULATIVIDADE DO IPI

II.2. DA INAPLICABILIDADE DO ART. 166 DO CTN.

II.3 – DOS CRÉDITOS

II.3.1- DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS RELATIVOS AS INDEVIDAS TRIBUTAÇÕES EM SAÍDAS DE MERCADORIAS BONIFICADAS

II.3.2 - DOS CRÉDITOS RELATIVOS À AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA.

II.3.3. EXCLUSÃO DOS ENCARGOS FINANCEIROS DA BASE DE CÁLCULO DE IPI

II.3.4. EXCLUSÃO DO VALOR DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DE IPI

II.3.5. EXCLUSÃO DO VALOR DO PIS E DA COFINS DA BASE DE CÁLCULO DE IPI

II.3.6. DA VEDAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO COM EFEITO DE CONFISCO

II.3.7. DO ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA DO PODER PÚBLICO

II.3.8. DA VIOLAÇÃO AO DIREITO DE PROPRIEDADE

II.3.9. DA INCIDÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA AO CRÉDITO DECORRENTE

Por fim, requer seja acolhida a preliminar de nulidade da decisão recorrida ou no mérito, seja reconhecido o direito de a recorrente creditar-se dos valores do ipi incidentes em períodos anteriores sobre mercadorias bonificadas, energia elétrica, encargos financeiros, icms, pis e cofins, bem assim, da correção de tais créditos utilizando a taxa Selic.

Na forma regimental, o processo foi distribuído para relatar.

Voto

Da análise que se faz dos autos, constata-se que o cerne da lide é a possibilidade, ou não, de a contribuinte creditar-se no RAIPI de valores referentes à IPI apurado em períodos pretéritos sobre itens que, posteriormente, a mesma tenha chegado ao entendimento de ser indevida a inclusão dos mesmos na base de cálculo do IPI antes apurado, ou indevida a não utilização do item a título de crédito no período.

É que, consoante se denota, no período de apuração de janeiro/2003 a dezembro/2005, a contribuinte destacou nas notas fiscais de venda os montantes devidos de IPI, considerando como base de cálculo o valor total da operação de que decorreu a saída de mercadoria do seu estabelecimento industrial, ali inclusos os valores referentes à bonificações, encargos financeiros, ICMS nas vendas de produtos industrializados, PIS e COFINS nas vendas de produtos industrializados, bem como, não se utilizou, a título de créditos, na apuração do IPI desses períodos, de valores pagos na aquisição de energia elétrica. em conformidade, portanto, com as regras do art. 164, I, do RIPI/2002, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002.

Todavia, no período de janeiro a dezembro de 2008, entendeu indevidos os procedimentos acima descritos e escriturou no livro fiscal, a título de crédito, na apuração de IPI, com base no princípio da não cumulatividade, segundo alega, os valores de IPI apurados sobre os itens acima discriminados nos períodos de Janeiro de 2003 a dezembro de 2005, inclusive, corrigidos pela taxa SELIC.

Esclarecida a lide, passa-se à análise de seus argumentos recursais:

DA PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO POR NÃO CORRESPONDER AO ENQUADRAMENTO LEGAL INDICADO NO LANÇAMENTO FISCAL

De início, convém ressaltar os equívocos da recorrente quando aduz que “o R. Acórdão recorrido para validar a manutenção da autuação trouxe outros fundamentos que não estavam descritos no libelo inicial ao alegar que a recorrente não apresentou pedido de ressarcimento e autorizações de terceiros adquirentes...”.

O equívoco inicial a ser ressaltado é que a autoridade de julgamento não se referiu à ressarcimento e sim à restituição e, o segundo equívoco que se vê é que a autoridade de julgamento de 1ª instância administrativa, ao fazer menção ao “Pagamento Espontâneo de Tributo Indevido ou Maior que o Devido – Forma de Recuperação”, citando e transcrevendo os art. 165 e 166 do CTN¹, quis apenas efetuar esclarecimentos sobre o correto procedimento a ser adotado pelo o contribuinte que verifique ter efetuado pagamento indevido ou a maior, em face de anterior erro de apuração, se assim corretamente detectado, posto que, de fato, a

¹ Assim dispõe o CTN:

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”(g.m.)

contribuinte, ora recorrente, supondo serem corretos os seus fundamentos de mérito, o que se analisará a seguir, teria utilizado-se de procedimento indevido, ao se creditar no RAIPI de valores atinentes ao IPI apurado em períodos pretéritos sobre itens que entendeu posteriormente ser indevida a sua inclusão na base de cálculo do IPI apurado no período, ou a exclusão de valores de energia elétrica como crédito na apuração de IPI nos mesmos períodos pretéritos.

De fato, como bem disse a autoridade julgadora de 1ª instância administrativa, *“Quando ocorre pagamento de tributo indevido ou maior que o devido, o instituto à disposição do administrado é a restituição total ou parcial do tributo e não o ressarcimento das parcelas escrituradas como créditos extemporâneos na escrita fiscal.”*

A recorrente fundamenta seu pedido de nulidade da decisão no art. 59, inciso II do Decreto n.º 70.235/1972.

O caput do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/1972 determina que:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

Pois bem, consoante o disposto no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 (PAF), dúvidas não pairam de que o cerceamento do direito de defesa é sim causa de nulidade do ato administrativo. Todavia, é de se ressaltar que o referido cerceamento se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, circunstância que não se configurou na espécie.

De fato, não há subsunção do ato administrativo de julgamento de 1ª instância, ora recorrido, à tal regra. O Acórdão 1436.413-2ª Turma da DRJ/POR foi proferido por autoridade julgadora competente, não trouxe prejuízo à contribuinte, que entendeu e apresentou argumentos de recurso e não terá nenhuma influência na solução do presente litígio, haja vista que o esclarecimento prestado por aquela autoridade, de forma alguma, caracteriza alteração de fundamentação legal do lançamento impugnado.

Tal assertiva é facilmente constatada, posto que aquela autoridade julgadora no julgamento do mérito de direito, sob o título “Créditos Extemporâneos – Parcelas Consideradas pela Impugnante como Indevidas na Apuração da Base de Cálculo do Imposto”, ao efetuar análise dos itens que a contribuinte, posteriormente, entendeu indevido na apuração da base de cálculo do IPI efetuada no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2005, o fez com fundamento na regra ditada no art. 131, inciso II e respectivo parágrafo 3º do RIPI/2002, fundamentando que a apuração do IPI efetuada no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2005 estava em conformidade com a legislação então vigente e que era indevido o procedimento posteriormente adotado no período de apuração do ano de 2008, no sentido de se ressarcir de IPI por meio de parcelas escrituradas como créditos extemporâneos na escrita fiscal, exatamente como o fez a autoridade lançadora.

De fato, no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, a autoridade lançadora competente já anunciava que, em conformidade com o inciso

II² do art. 131 do RIPI/20002, aprovado pelo o Decreto 4.544/2002, inexistia previsão legal para a contribuinte querer ser ressarcido do IPI incidente sobre valores de itens (bonificações, encargos financeiros, ICMS, PIS, COFINS) que, legalmente, compunham o preço dos produtos por ela vendidos no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2005, bem como inexistia base legal para se creditar de IPI “ficto” sobre valores de aquisição de energia elétrica em igual período, ressaltando, inclusive que a contribuinte, no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2005 não pagou IPI na aquisição de energia elétrica conforme imunidade prevista no §3º do art. 155 da CF/88b. E ainda, que inexistia previsão legal de correção de crédito de IPI com a utilização de taxa Selic ou qualquer outro índice.

E, de outra banda, a alegação de que a autoridade julgadora teria sido muito sucinta quando analisou os argumentos de defesa no tópico denominado “créditos extemporâneos - Parcelas consideradas pela impugnante como indevidas na apuração da base de cálculo do imposto”, ensejando, segundo a recorrente, a nulidade por omissão na análise de seus argumentos de defesa, em conformidade com o entendimento proferido nas ementas de acórdãos do CARF que transcreve, igualmente não procede.

É certo que a impugnação da contribuinte foi extensa, trazendo conceitos dos vocábulos “bonificações”, “receitas”, efetuando de forma repetitiva, nas argumentações de cada um dos itens objeto de glosa, a citação de artigos CTN, transcrevendo jurisprudência do STJ no sentido de demonstrar a ilegalidade das normas, inconstitucionalidade de leis ordinárias para alterações da base de cálculo de IPI, bem como do direito de utilizar-se da taxa Selic para corrigir os valores dos créditos .

Não obstante a extensão de sua impugnação, não se visualiza que algum argumento possa não ter sido enfrentado.

É que, o fundamento de decidir do acórdão recorrido, nesta questão, embora sucinto, enfrentou as questões postas acerca da escrituração de créditos extemporâneos de IPI, de forma objetiva - talvez não com o encaminhamento e o desfecho pretendidos pela defesa - expondo o seu entendimento legal das questões, ressaltando que no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2005 a contribuinte teria destacado nas notas fiscais de venda os montantes devidos de IPI conforme a legislação vigente e concluindo da seguinte forma:

² Segundo o RIPI/2002:

*“Art. 131. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, **constitui valor tributável:***
(...)

II dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

§ 1º O valor da operação referido nos incisos I, alínea b e II, compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 1º, Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 27, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

§ 2º Será também considerado como cobrado ou debitado pelo contribuinte, ao comprador ou destinatário, para efeitos do disposto no § 1º, o valor do frete, quando o transporte for realizado ou cobrado por firma coligada, controlada ou controladora (Lei nº 6.404, de 1974) ou interligada (Decreto-lei nº 1.950, de 1982) do estabelecimento contribuinte ou por firma com a qual este tenha relação de interdependência, mesmo quando o frete seja subcontratado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 3º, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

§ 3º Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 2º, Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 27, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15)” (g.m.)

“A bonificação implica uma redução do preço ou a entrega de uma quantidade maior de produto vendido: é desconto ou abatimento, e deve ser computada, ou melhor, não deve ser subtraída do valor tributável do imposto devido, calculado este pela aplicação da alíquota cabível.

Se determinada parcela compõe o valor do produto consignado na nota fiscal, ou ainda, se integra a formação do custo de venda do produto, esta deve compor, inapelavelmente, a base de cálculo do imposto. Isso se aplica a encargos financeiros, ao ICMS (calculado “por dentro”, pois, diferentemente do IPI que é calculado “por fora” ou destacado, está embutido no valor do produto na nota fiscal), ao PIS e ao COFINS (ambos calculados posteriormente, sobre a receita tributável para tal fim apurada na contabilidade). Nesse diapasão, há decisões administrativas no âmbito da Receita Federal, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e julgados proferidos dos Tribunais Regionais Federais.

Não há efeito de confisco, com violação do direito de propriedade do sujeito passivo, nem tampouco enriquecimento sem causa da Fazenda Pública.”

Ressalte-se que inexiste a necessidade de transcrever jurisprudência administrativa e/ou judicial para respaldar a convicção do julgador.

Outrossim, a legislação que rege o processo administrativo fiscal não exige que os julgadores examinem com profundidade cada um dos argumentos levantados pela defesa. Devem, sim, referir-se às razões de defesa e fundamentar a decisão.

Senão vejamos:

Decreto nº 70.235, de 1972:

“Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências”.

Nesse mesmo sentido é a jurisprudência consolidada no âmbito no Superior Tribunal de Justiça – STJ. Como exemplo, cita-se decisão no AgRg no AREsp 57508 / RN AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO EM RECURSO ESPECIAL 2011/02273110, proferida em 08/03/2012:

“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRADO EM RECURSO ESPECIAL. BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO. ART. 535 DO CPC. VIOLAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

1. De acordo com os precedentes desta Corte, "(...) é de se destacar que os órgãos julgadores não estão obrigados a examinar todas as teses levantadas pelo jurisdicionado durante um processo judicial, bastando que as decisões proferidas estejam devida e coerentemente fundamentadas, em obediência

ao que determina o art. 93, inc. IX, da Constituição da República vigente. Isto não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC." (REsp 1.283.425/MG, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 6/12/2011, DJe 13/12/2011).

2. O fato de a Corte Regional haver decidido a lide de forma contrária à defendida pelo recorrente, elegendo fundamentos diversos daqueles por ele propostos, não configura omissão ou qualquer outra causa de embargabilidade, pelo que se tem por afastada a tese de violação do disposto no art. 535 do CPC.

3. Agravo regimental a que se nega provimento."

E, neste caso, a decisão de primeira instância, embora sucinta, expôs com clareza as razões pela quais não acatou as razões da defesa, concluindo pela higidez da autuação nesta parte.

Não se vislumbra, assim, a alegada violação do devido processo legal, do direito ao contraditório e da ampla defesa ou qualquer outro vício que pudesse ensejar a nulidade da decisão de primeira instância.

É, , pois, de se rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

Convém, ainda, ressaltar que a recorrente, neste sub item de seu recurso, transcrevendo as redações dos artigos legais mencionados no Auto de Infração, efetua alegações de que no lançamento fiscal inexistente, nas respectivas fundamentações legais, a descrição do fato praticado pela recorrente como motivador do lançamento, ou seja, esclarece, inexistente motivação para a manutenção do lançamento, por falta de indicação na lei da irregularidade apontada – glosa de créditos indevidos de IPI-,transcrevendo ementas do antigo Conselho de contribuintes para respaldar suas alegações. Tais alegações, utilizadas sob o pretexto de demonstrar a nulidade da decisão recorrida, na verdade, de forma transversa, argúi a nulidade do lançamento. Entretanto, tal argüição não foi aduzida na sua impugnação, encontrando-se preclusa , o que conduz à impossibilidade de análise por parte deste conselho, sob pena de se ferir o princípio do duplo grau de jurisdição.

DO MÉRITO

Tanto o lançamento fiscal quanto o Acórdão ora recorrido efetuaram a análise de mérito no sentido de demonstrar a correção do procedimento adotado no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2005, quando a contribuinte destacou nas notas fiscais de venda os montantes devidos de IPI, considerando como base de cálculo o valor total da operação de que decorreu a saída de mercadoria do seu estabelecimento industrial, ali inclusos os valores referentes à bonificações, encargos financeiros, ICMS nas vendas de produtos industrializados, PIS e COFINS nas vendas de produtos industrializados, bem como, não se utilizou, a título de créditos, na apuração do IPI desses períodos, de valores pagos na aquisição de energia elétrica. em conformidade, portanto, com as regras do art. 164, I, do RIPI/2002, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002. E, em consequência, a incorreção e a falta de previsão legal para a contribuinte creditar-se, no decorrer do ano de 2008, de IPI incidente no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2005 sobre aqueles itens

Seguindo essa sistemática, passa-se à análise de mérito, segundo a ordem apresentada no recurso, que, reprisando os argumentos apresentados na impugnação, pretende demonstrar a ilegalidade do art. 131 inciso II, parágrafos 1º e 3º do RIPI/2002, por meio de citação de julgados do STJ e do colendo Conselho de Contribuintes, para concluir que o IPI,

por expressa determinação constitucional, deve incidir apenas sobre os valores correspondentes aos custos/gastos de produção, ou seja, os custos inerentes e indispensáveis desembolsados pelo o industrial para industrialização do produto, sem qualquer outro acréscimo.

DA DESNECESSIDADE DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO PARA ESCRITURAÇÃO DOS CRÉDITOS POR FORÇA DOS PRINCÍPIOS DA NÃO CUMULATIVIDADE DO IPI

A recorrente aduz que sendo o IPI tributo lançado por homologação, nos termos do art. 150 do CTN, cabe ao mesmo apurar em seus livros fiscais o montante do imposto e antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade fiscal, e que assim, ocorre, também, com os créditos de IPI oriundos dos valores pagos a maior a título de bonificações, encargos financeiros, ICMS, PIS e COFINS, incluídos no imposto destacado nas notas fiscais de saída, não sendo necessário prévio pedido de ressarcimento para efetuar os créditos, posto tratar-se de pagamento do mesmo tributo que se opera pela sistemática de não cumulatividade. Afirma que é da própria sistemática do imposto por força do princípio da não cumulatividade, que os créditos de IPI a que o contribuinte tem direito, poderão ser deduzidos dos débitos decorrentes da saída de produtos tributados.

Também alega que a própria legislação de regência de IPI disciplinando os casos de pedido de restituição ou compensação, facultou ao contribuinte, quando possuir em sua escrita fiscal saldo credor passível de ressarcimento apresentar o pedido de restituição, como se infere do disposto no art. 207, §§1º e 2º e 208 do RIPI/2002, que transcreve, independentemente, afirma, de requerimento, sendo, pois, desnecessária a prévia autorização da RFB para utilização do crédito. Transcreve ementa de Acórdão do então Segundo Conselho de Contribuintes, proferido no Processo nº 10875.000642/93-73, que afirma que, na vigência da Lei 8383/91, art. 66, em caso de lançamento por homologação a contribuinte pode efetuar a compensação a seu talante, ficando reservado ao fisco posterior averiguação de regularidade, em que sustenta ser caso simular ao ora sob julgamento.

Conclui inexistir óbice à convalidação do procedimento adotado pela contribuinte, frente à legislação de regência e à jurisprudência do Poder Judiciária.

Diante de tais alegações, faz-se necessário abordar inicialmente a sistemática da não cumulatividade do IPI.

PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

Os princípios da não cumulatividade o da seletividade do IPI foram introduzidos no arcabouço constitucional por meio da Emenda Constitucional (EC) nº 18/1965 e permanecem na Constituição Federal (CF) de 1988, que não trouxe alterações no tocante aos princípios em questão:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

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

(...).”

O Código Tributário Nacional, sobre o princípio da não cumulatividade, estabelece a regra a ser observada por lei específica, no sentido de que o direito ao crédito do IPI resulte do imposto pago pelo adquirente quando da entrada dos produtos em seu estabelecimento, in verbis:

*“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.” (grifou-se)

Nesta direção, o princípio constitucional da não-cumulatividade teve sua sistemática regulada por lei ordinária, qual seja, o art. 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, e alterações posteriores, que assim estabelecia:

*“Art. 25 A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o **regulamento estabelecer.***

§ 1º O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento.” (negritos acrescidos)

O Regulamento do IPI - RIPI 2002 (Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002), por sua vez, em seu art. 163 (equivalente ao art. 225 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 - Regulamento do IPI (RIPI/2010)) estabeleceu:

“CAPÍTULO X

DOS CRÉDITOS

Seção I

Disposições Preliminares

Não-Cumulatividade do Imposto

Art. 163. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, 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).

§ 1º O direito ao crédito é também atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados.

§ 2º Regem-se, também, pelo sistema de crédito os valores escriturados a título de incentivo, bem assim os resultantes das situações indicadas no art. 178.”

Pelos dispositivos constitucional e legais acima dispostos verifica-se que a sistemática de não cumulatividade adotada pelo o Brasil opera-se mediante a apropriação e utilização de créditos, por meio da compensação entre o valor do IPI recebido dos adquirentes do produto fabricado pelo o industrial e o IPI pago pelo o industrial quando da aquisição dos insumos onerados, apurando-se a diferença, que pode ser credora ou devedora, nos termos do estabelecido pela regra do art. 153, §3º, II da Constituição Federal. Seu foco não está no valor agregado pelo o contribuinte aos insumos por ele adquirido, mas na diferença do confronto entre o imposto devido nas saídas de seu produto com o suportado nas aquisições dos insumos, técnica esta denominada “imposto sobre imposto”.

Vê-se, então, que a sistemática da não cumulatividade do IPI, ao contrário do alegado, não convalida o procedimento da contribuinte, ora recorrente, posto que no caso em questão, o crédito que a contribuinte escriturou não se refere ao IPI incidente sobre os insumos onerados por ela adquiridos, mas, sim, refere-se à IPI sobre parcelas (bonificações, encargos financeiros, ICMS, PIS E COFINS) inclusas na base de cálculo na saída de seus produtos em período pretérito (janeiro de 2003 a dezembro de 2005) que, posteriormente, entendeu indevidas. Tal creditamento, como já ressaltado pelas autoridades lançadora e julgadora de 1ª instância administrativa, não possui base legal.

Cabe, também, esclarecer que a compensação, prevista na sistemática da não cumulatividade, entre o valor do IPI recebido dos adquirentes do produto fabricado pelo o industrial e o IPI pago pelo o industrial quando da aquisição dos insumos onerados, apurando-se a diferença, que pode ser credora ou devedora, nos termos do estabelecido pela regra do art. 153, §3º, II da Constituição Federal, não se confunde com a compensação entre créditos tributários, quando a administração tributária e a contribuinte são, reciprocamente, devedor e credor, entre si, podendo, então, efetuar a compensação, hipótese de extinção de crédito tributário, o qual, conforme acórdãos, cujas ementas a recorrente transcreveu, poder-se-ia, na vigência da Lei 8383/91, operar-se, no caso de lançamento por homologação, sem prévio exame da autoridade fiscal. Mas, ressalte-se, trata-se essa compensação de coisa diversa, que não autoriza o procedimento da ora recorrente de creditar-se de IPI sobre parcelas que em período pretérito compôs a base de cálculo na saída de seus produtos, em sua escrita fiscal, sem base legal ou ação judicial que assim que lhe autorize proceder. Portanto, também a Lei 8383/91 e os julgados trazidos nesse sentido, igualmente, não convalidam o procedimento da recorrente.

Portanto, como bem esclareceu a autoridade julgadora de 1ª instância, entendendo a contribuinte que o IPI apurado em períodos pretéritos teria sido em valor indevido ou maior que o devido, não poderia ela, ter se creditado em seu RAIPI do respectivo IPI antes apurado. O correto procedimento seria o pedido de restituição, por tratar-se de suposto indébito.

A própria contribuinte demonstra ter a exata noção de que se trataria de indébito - caso, é claro, fossem verdadeiras as suas premissas de que tais parcelas não deveriam ter sido incluídas na base de cálculo do IPI naquele período-, quando assim manifestou-se:

“Assim sendo, verifica-se que sendo o contribuinte quem apura em seus livros fiscais o montante devido do imposto e antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o mesmo ocorre com os créditos de IPI oriundos de valores pagos a maior, a título de bonificações, encargos financeiros, ICMS, PIS e COFINS, incluídos no imposto destacado nas notas fiscais de saída, não sendo necessário prévio pedido de ressarcimento, para efetuar os créditos, posto tratar-se de pagamento de mesmo tributo que se opera pela sistemática da não cumulatividade.”(grifei).

DA INAPLICABILIDADE DO ART. 166 DO CTN

As alegações deste sub item acerca de “tributo indireto”, “contribuintes de fato e de direito” decorreu do esclarecimento da autoridade julgadora sobre o correto procedimento a ser adotado quando há a ocorrência de pagamento indevido ou a maior que o devido e sobre a competência de quem deve requerer a restituição de IPI, nos termos do art. 166 do CTN.

Portanto, tendo em conta que:a) tratou-se de um esclarecimento; b) este processo não trata de pedido de restituição e sim de lançamento tributário e c) tal questão não está sob litígio neste processo, deixa-se, por ser alheio aos fatos ora sob litígio, de apreciar tais argumentos.

DOS CRÉDITOS

Constata-se dos autos que tanto no decorrer da fiscalização, quanto na impugnação e no recurso voluntário, pretende a contribuinte, com as suas alegações, afastar a aplicação do art. 131 do RIPI/2002, (que regulamenta a Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).que serviu de base legal para o lançamento, sob a alegação de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Sobre esta questão, cabe esclarecer que , o processo administrativo fiscal não se presta à discussão acerca da inconstitucionalidade/ilegalidade de leis emanadas e regularmente editadas pelo Congresso Nacional, porque a autoridade administrativa não tem competência para tanto, pois encontra-se estritamente vinculada aos textos legais, que deve cumprir, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, de modo que a apreciação de tais matérias são de exclusiva atribuição do Poder Judiciário, que detém a palavra final sobre o assunto, nos termos do art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal de 1988.

Ainda, a esse respeito, cabe ressaltar a expressa vedação constante no Art.26-A, caput, do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, com a Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009), segundo o qual, “no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”.

Também, quanto às questões constitucionais, tem-se a aplicação ao do art. 62 do Regimento Interno do Carf (Ricarf, anexo II à Portaria MF n. 256, de 2009, com as alterações da Portaria MF n. 446, de 2009):

Documento assinado digitalmente em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/07/2013 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 09/07/2013 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/07/2013 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 02/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993”.

No mesmo sentido, o entendimento referendado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF - com a publicação, no Diário Oficial da União de 12 de janeiro de 2011, da seguinte súmula, que se transcreve, para maior clareza:

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Consta do Termo de Verificação Fiscal, à fl. 294, que a contribuinte expressamente informou não ter ajuizado ação judicial pleiteando os créditos extemporâneos por ele utilizados no decorrer do ano de 2008.

Portanto, não tem como este colegiado afastar a aplicação da legislação vigente à época dos fatos, devendo ser aplicada ao caso dos autos a lei em sua integralidade.

Assim, conforme exaustivamente expandido no relatório fiscal e conforme ressaltado no acórdão ora recorrido, a contribuinte, no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2005, destacou nas notas fiscais de venda os montantes devidos de IPI conforme a legislação vigente.

Segundo o RIPI/2002:

“Art. 131. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:

(...)

II dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

§ 1º O valor da operação referido nos incisos I, alínea b e II, compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo

contribuinte ao comprador ou destinatário (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 1º, Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 27, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

§ 2º Será também considerado como cobrado ou debitado pelo contribuinte, ao comprador ou destinatário, para efeitos do disposto no § 1º, o valor do frete, quando o transporte for realizado ou cobrado por firma coligada, controlada ou controladora (Lei nº 6.404, de 1974) ou interligada (Decreto-lei nº 1.950, de 1982) do estabelecimento contribuinte ou por firma com a qual este tenha relação de interdependência, mesmo quando o frete seja sub-contratado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 3º, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

§ 3º Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 2º, Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 27, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15)”. (g.m.)

DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS RELATIVOS AS INDEVIDAS TRIBUTAÇÕES EM SAÍDAS DE MERCADORIAS BONIFICADAS

Neste sub item, a recorrente no sentido de afastar a aplicação da lei transcreve ementas de julgados do STJ. Mas, conforme ressaltado acima, não compete a este colegiado analisar questões de constitucionalidade de leis.

Assim, constituindo as bonificações em redução do preço ou a entrega de uma quantidade maior de produto vendido, tal fato constitui em desconto ou abatimento, e segundo o disposto no §3º do art. 131 do RIPI/2002, acima transcrito, os descontos ou abatimentos concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente, não podem ser subtraída do valor tributável do IPI, compondo, portanto, o valor da operação. Desta forma, correto o procedimento da contribuinte nos períodos de janeiro de 2003 a dezembro de 2005, ao destacar o IPI nas notas fiscais em conformidade com o disposto no art. 131 do RIPI/2002.

Inexiste, portanto, previsão legal ou amparo judicial para a contribuinte ressarcir-se, posteriormente, em seu livro RAIFI, do IPI incidente sobre as saídas de mercadorias bonificadas, no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2005.

DOS CRÉDITOS RELATIVOS À AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA.

Dados os termos do recurso interposto, faz-se necessário investigar o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade do IPI.

O art. 25, da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, ainda vigente, desta forma dispõe acerca do cálculo do IPI a recolher:

“Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer.”.

Percebe-se que o art. 25, da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, não prevê expressamente que os produtos “entrados” no estabelecimento industrial, para diminuir a

importância do imposto a recolher, devam ser incorporados ou consumidos na industrialização; entretanto, este dispositivo, para os fins nele dispostos, remete ao Regulamento a incumbência de estabelecer especificações e normas a serem obedecidas.

Neste sentido, o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 12/03/1979, desta forma dispõe em seu art. 66:

"Art. 66. Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64, arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8ª):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente." (g.n.)

Semelhante disposição constou dos demais Regulamentos do IPI (art. 82, I, do RIPI aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23/12/1982; art. 147, I, do Decreto nº 2.637, de 25/06/1998; art. 164, I, do Decreto nº 4.544, de 26/12/2002 e art. 226, I, do Decreto nº 7.212, de 15/06/2010).

Adveio, então, o Parecer nº 65, expedido aos 05/11/1979 (DOU de 06/11/1979) pelo Coordenador do Sistema de Tributação – COSIT e ainda vigente, o qual conclui que "(...) geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente" e que "Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, ainda que se dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexistente o direito de que trata o inciso I do art. 66 do RIPI/79" (g.n.)

Ao contrário do argüido, tal Parecer não trouxe inovação, mas apenas explicitou a regra legal. Ademais, inexistente decisão judicial no sentido de afastar tal entendimento.

Pelo contrário, em direção oposta ao alegado pela recorrente, está pacificado o acerto da noção restritiva de insumo consagrada pelo Parecer Normativo COSIT nº 65/79 para fins de creditamento do IPI, o que se confirma nas ementas de julgados proferidos pelo STJ no RESP nº 1.049.305/PR e no AgRg no RESP nº 1.000.848/SC, a seguir parcialmente transcritas:

"TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211 DO STJ. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E IPI. CONSTITUCIONAL. NÃO CONHECIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI COMO RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS. ARTS. 1º, 2º, §1º, E 3º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI

Nº 9.363/96. ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS. NECESSIDADE DE CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO. IMPOSSIBILIDADE DE GERAR CRÉDITO PRESUMIDO. ALÍQUOTA DO BENEFÍCIO QUE NÃO SOFRE MAJORAÇÃO EM RAZÃO DO AUMENTO DA ALÍQUOTA DE COFINS PELO ART. 8º, DA LEI N. 9.718/98. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

(...)

4. A energia elétrica, o gás natural, os lubrificantes e o óleo diesel (combustíveis em geral) consumidos no processo produtivo, por não sofrerem ou provocarem ação direta mediante contato físico com o produto, não integram o conceito de 'matérias-primas' ou 'produtos intermediários' para efeito da legislação do IPI e, por conseguinte, para efeito da obtenção do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, na forma do art. 1º, da Lei n. 9.363/96. Precedentes: AgRg no REsp 1000848 / SC, Primeira Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 7.10.2010; AgRg no REsp 919628 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 10.8.2010; AgRg no REsp 913433 / ES, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 4.6.2009." (g.n.)

"TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. APLICAÇÃO DO ART. 1º DO DL 20.910/32. ENERGIA ELÉTRICA, COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO COMO INSUMOS PARA FINS DE CREDITAMENTO DO IMPOSTO. PRECEDENTES DO STJ. ALEGADA SUSPENSÃO TEMPORÁRIA INSTITUÍDA PELA MP 2.158/01 E MAJORAÇÃO DO CRÉDITO-PRÊMIO DO IPI, EM FACE DE RESSARCIMENTO DE PIS/COFINS. ACÓRDÃO RECORRIDO ASSENTADO EM FUNDAMENTOS EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAIS. AGRAVO NÃO PROVIDO.

(...)

3. Segundo entendimento deste Superior Tribunal, energia elétrica, combustíveis e lubrificantes consumidos no processo de industrialização não se caracterizam como insumos, "porquanto não se incorporam no processo de transformação do qual resulta a mercadoria industrializada" (AgRg no REsp 913.433/ES, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 25/6/09).

(...)" (g.n.)

Registre-se que as ementas dos acórdão do STJ transcritas pela recorrente demonstram que aqueles julgados entendem sobre a possibilidade de a energia elétrica constituir-se em insumo para fins de creditamento do IPI tão somente quando restar comprovada a sua utilização no processo produtivo, o que não se dá no caso em questão.

A energia elétrica, portanto, em regra, não constitui insumo, nos termos da legislação de IPI.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/07/2013 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 09/07/2013 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 12/07/2013 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 02/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Portanto, inexistente, também, neste item, amparo legal ou judicial que ampare o procedimento da ora recorrente.

DA EXCLUSÃO DOS ENCARGOS FINANCEIROS DA BASE DE CÁLCULO DE IPI

Se os encargos financeiros compõem o valor do produto consignado na nota fiscal, estes devem compor, inapelavelmente, a base de cálculo do imposto, posto que, consoante transcrição do art. 131 do RIPI/2002, a base de cálculo (valor tributável) do IPI nos produtos nacionais é o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. Ateste que a legislação, em nenhum momento, faz referência ao “preço à vista”, como deseja a recorrente.

Assim, tendo a contribuinte, no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2005 apurado o IPI, incluindo os encargos financeiros no valor total da operação de saída, em conformidade com a disposição legal acima mencionada, inexistente, então, previsão legal e amparo judicial que convalide o seu proceder, no decorrer do ano de 2008, de creditar-se de IPI sobre os valores atinentes aos encargos financeiros inseridos no valor total das operações no período pretérito citado.

A jurisprudência colacionada no seu recurso voluntário não se lhe aproveita, posto não ser parte da lide.

A recorrente, ainda, cita trecho do Parecer Normativo CST nº 63, de 30 de Maio de 1975 (DOU 14/07/1975) para afirmar que a venda e o financiamento são contratos distintos e que o IPI só deve incidir sobre o preço da operação à vista que decorrer do procedimento de industrialização, não incidindo sobre encargos financeiros.

Vejamos o que diz o trecho invocado.

Do item 3 do mencionado Parecer fica esclarecido que “ Nos contratos de alienação de imóveis cujo pagamento, no todo ou em parte, seja ajustado em prestações, e desde que nem no contrato nem nos títulos representativos do crédito alienante, conste, em destaque, qualquer parcela a título de juros ou semelhante, incidente sobre as prestações vincendas, a importância que tiver sido paga à vista, se for o caso, mais o somatório das prestações, compõe o preço total da transação. Por outro lado, se no contrato ou nos títulos que representarem o crédito do vendedor pelas prestações vincendas, constarem valores a título de juros ou equivalente, ocorreram duas transações distintas, ainda que no mesmo instrumento: uma operação de compra e venda, por preço determinado, e uma operação de financiamento do referido preço. Obviamente, os juros do capital financiado não integram o preço de transação. Tanto as prestações, como os juros correspondentes, serão escriturados como receitas dos exercícios sociais em que forem em que forem realizadas ou incorridas.”

Portanto, igualmente, tal Parecer não respalda o seu procedimento, haja vista que:

- a) primeiro, aquele parecer refere-se sobre renda e proventos e pretende dirimir dúvidas específicas, entre outras, acerca do tratamento fiscal aplicável aos juros acrescidos ao valor das prestações, como reflexo de operações relacionadas com a alienação de imóveis integrantes do ativo imobilizado em que tenham sido

satisfeitos todos os requisitos e condições estabelecidos no Decreto-lei nº 1.260, de 26 de fevereiro de 1973, e na Portaria nº 101, de 11 de maio de 1973, como forma de usufruir dos benefícios fiscais instituídos pelo citado Decreto-lei;

- b) segundo, caso fosse possível pleitear a aplicação da conclusão do parecer, em face de sua lógica e da aplicação por analogia, mesmo assim, seria impossível de aplicação no presente caso, posto que a recorrente apenas efetua alegações genéricas de direito desprovidas de provas de que seu caso subsume-se às orientações acima postas, de modo a comprovar a existência de duas transações distintas.

EXCLUSÃO DO VALOR DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DE IPI

Constata-se que a recorrente colaciona ementas de acórdãos judiciais sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, desenvolvendo o raciocínio do que seja receita, faturamento. Tais contribuições não se confundem com o IPI.

Como visto, os valores do ICMS destacados nas notas fiscais compõem o preço total da operação de saída de mercadorias do estabelecimento do produtor e, assim, compõem a base de cálculo do IPI, consoante disposição já transcrita do art. 131 do RIPI/2002.

Portanto, quanto, especificamente, à exclusão do ICMS da base de cálculo do IPI não existe previsão legal para tal.

Assim, não há previsão legal e nem amparo judicial que autorize o procedimento adotado pela contribuinte, no decorrer do ano de 2008, visando ser ressarcida do IPI apurado sobre uma base de cálculo na qual incluía o ICMS, relativo ao período de janeiro de 2003 a dezembro de 2005.

EXCLUSÃO DO VALOR DO PIS E DA COFINS DA BASE DE CÁLCULO DE IPI

As alegações aduzidas neste sub item são no sentido de afastar a legislação vigente, posto entender que as mesmas, por serem leis ordinárias, ofenderam as normas contidas nos artigos 46, 47 e 51 do CTN, que é norma de natureza complementar, por invasão de competência constitucional.

Como dito alhures, não compete à administração afastar a aplicação de legislação vigente sob o argumento de inconstitucionalidade, nos termos da Súmula CARF nº 02, abaixo reproduzida.

“Súmula CARF nº 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Aplica-se, pois, a legislação vigente, no sentido de que a base de cálculo do IPI é o valor total da operação de saída, compreendendo o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário, aí incluindo o PIS e COFINS.(art. 131 do RIPI/2002).

Portanto, não há qualquer previsão legal ou amparo judicial que convalide o procedimento da contribuinte em querer ser ressarcido do IPI incidente sobre o valor do PIS e da COFINS que compunham o preço de seus produtos vendidos, relativos aos períodos de janeiro de 2003 a dezembro de 2005.

DA VEDAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO COM EFEITO DE CONFISCO; DO ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA DO PODER PÚBLICO E DA VIOLAÇÃO AO DIREITO DE PROPRIEDADE

A análise das questões sob a luz dos princípios constitucionais do não confisco (art. 150, inciso IV da CF/88); da proibição do enriquecimento sem causa do poder público e da violação ao direito de propriedade, como aduz a recorrente, não é de competência desse colegiado. Ao contrário, conforme já acima ressaltado, repita-se, é defeso a este colegiado afastar a aplicação a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 62 do RICARF), devendo-se obedecer a súmula CARF nº 2, também já exaustivamente citada e transcrita.

DA INCIDÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA AO CRÉDITO DECORRENTE

Mesmo que fosse possível o creditamento do IPI incidente sobre as parcelas de bonificação, encargos financeiros, ICMS, PIS e COFINS e energia elétrica, faltaria amparo legal para a correção de créditos de IPI, quer pela taxa Selic, quer por outro índice qualquer.

É nesse sentido que prescreve o art. 52, § 5º da Instrução Normativa nº 600, de 28 de dezembro de 2005:

“§ 5º Não incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos”.

A Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, mantém o texto.

Só há previsão legal para a incidência de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia SELIC, para títulos federais nos casos de compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, ou de restituição, a partir de 1º de janeiro de 1996, conforme o disposto no art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, abaixo transcrito, que trata da aplicação aos valores de compensação ou restituição da taxa Selic, o que não é o caso destes autos, consoante já mencionado:

“Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.

§ 1º (VETADO)

§ 2º (VETADO)

§ 3º (VETADO)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da **compensação ou restituição** e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada”.(g.n)

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, conduzo o meu voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário e por manter o crédito tributário conforme constituído.

(assinado digitalmente)

MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ - Relatora