



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

Processo n° 10860.900282/2010-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-006.784 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de abril de 2019
Matéria IPI - Aquisição de insumos isentos ZFM
Recorrente LG ELECTRONICS DE SÃO PAULO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA DO STF.

Excepcionadas as permissões previstas na lei, é vedada a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos de IPI na aquisição de insumos isentos, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior e conforme jurisprudência do STF nos RE n° 370.682 e n° 566.819 e do STJ no REsp 1.134.903.

CRÉDITO DE IPI POR DEVOLUÇÃO OU RETORNO DE PRODUTOS.

O direito ao crédito do IPI por devolução ou retorno de produtos subordina-se à comprovação do reingresso no estabelecimento bem como à efetiva reincorporação daqueles ao estoque, mediante a escrituração do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, ou de sistema de controle equivalente.

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÕES DE PESSOAS JURÍDICAS OPTANTES PELO SIMPLES. VEDAÇÃO

É vedada a apropriação de crédito de IPI pelo contribuinte na aquisição de matéria-prima, material de embalagem ou produto intermediário de pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES na sistemática da Lei n° 9.317/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Walker Araújo votou pelas conclusões, não conhecendo dos documentos apresentados apenas em recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Gilson Macedo Rosenburg Filho, Walker Araujo, Corinho Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito de IPI, relativo ao segundo trimestre de 2005, cumulado com declarações de compensação, parcialmente indeferido, em razão da utilização de crédito indevido por entrada de produtos isentos, por glosas referentes a devoluções/retornos ou remessas para troca em garantia e por glosas de aquisições de PJ optante pelo SIMPLES FEDERAL

A reconstituição da escrita fiscal do IPI considerou o saldo inicial remanescente da análise empreendida no processo 10860.900211/2010-58, referente ao primeiro trimestre de 2005.

Em manifestação de inconformidade, a recorrente alegou nulidade da prova por amostragem, a regularidade da tomada de créditos em aquisições isentas da ZFM, em consequência do princípio da não-cumulatividade, a regularidade da tomada de créditos de devoluções e retornos, a necessidade de incidência da taxa Selic como fator de atualização do crédito a ser ressarcido e a possibilidade de creditamento sobre aquisições de optantes pelo SIMPLES FEDERAL.

A 12ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto julgou a manifestação de inconformidade improcedente, conforme ementa abaixo:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

CRÉDITOS. AQUISIÇÕES DESONERADAS.

O princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado por meio da escrita fiscal, com crédito do valor do imposto efetivamente pago na operação anterior e débito do valor devido nas operações posteriores.

Assim, o direito ao crédito do IPI condiciona-se a que as aquisições de insumos utilizados no processo de industrialização tenham sido efetivamente oneradas pelo imposto.

CRÉDITOS. DEVOLUÇÕES OU RETORNOS.

É permitido ao estabelecimento industrial creditar-se do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, desde que mantenha escrituração e controles que lhe permitam comprovar sua condição de detentor de tal direito.

CRÉDITOS. NOTAS FISCAIS EMITIDAS POR EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES.

São insuscetíveis de aproveitamento na escrita fiscal os créditos concernentes a notas fiscais de aquisição de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem emitidas por empresas optantes pelo SIMPLES, nos termos de vedação legal expressa.

CRÉDITOS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA PELA VARIAÇÃO DA TAXA SELIC. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

É incabível, por ausência de base legal, a atualização monetária de créditos escriturais do imposto, passíveis de ressarcimento, pela incidência da taxa Selic.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a argüição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

PEDIDO DE APRESENTAÇÃO DE PROVAS ADICIONAIS. PRECLUSÃO TEMPORAL.

Tendo em vista a superveniência da preclusão temporal, é rejeitado o pedido de apresentação de provas suplementares, pois o momento propício para a defesa cabal é o da oferta da peça de defesa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, alegando a regularidade da tomada de créditos em aquisições isentas da ZFM, em consequência do princípio da não-cumulatividade, a regularidade da tomada de créditos de devoluções e retornos, a possibilidade de creditamento sobre aquisições de optantes pelo SIMPLES FEDERAL a necessidade de incidência da taxa Selic como fator de atualização do crédito a ser ressarcido e a possibilidade de juntada de provas após a manifestação de inconformidade.

Houve pedido de retirada de pauta às e-fls. 535 e ss.

Na forma regimental, o processo foi a este relator distribuído.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, Relator.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Da aquisição de produtos isentos

O principal litígio diz respeito ao creditamento de insumos adquiridos com isenção de IPI de fornecedores situados na Zona Franca de Manaus. Defendeu que a vedação ao creditamento na aquisição de produtos isentos afronta o princípio da não-cumulatividade do IPI, conforme jurisprudência do STF (RE nº 212.484/RS) e jurisprudência administrativa do antigo Conselho de Contribuintes, informando, ainda, que a matéria está sujeita à apreciação pelo STF do RE nº 592.891/SP, de repercussão geral reconhecida.

Relativamente à matéria, os princípios da não-cumulatividade e o da seletividade do IPI estão assim expostos na Constituição Federal de 1988:

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;

(...).

Por sua vez, o Código Tributário Nacional estabeleceu 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, nos seguintes termos:

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.

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. (grifos acrescentados).

Por seu turno, o Regulamento do IPI - RIPI 2002 (Decreto nº 4.544/2002), em seu art. 163 (equivalente ao art. 225 do Decreto nº 7.212/2010 - 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.”

CAPÍTULO X

DOS CRÉDITOS

Seção I

Das Disposições Preliminares

Não-Cumulatividade do Imposto

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).

§ 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 como os resultantes das situações indicadas no art. 240.

Pelos dispositivos constitucionais e legais acima expostos verifica-se que a sistemática de não-cumulatividade adotada pelo Brasil opera-se mediante a apropriação e utilização de créditos, por meio do encontro entre o valor do IPI recebido dos adquirentes do produto fabricado pelo industrial e o IPI pago pelo 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 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”.

Como a sistemática da não cumulatividade não dá direito à apropriação de crédito de IPI em entradas de insumos desoneradas por tal imposto, este creditamento só poderá ser admitido quando lei específica o autorize expressamente na condição de um benefício. É que a Constituição da República proíbe expressamente a concessão de crédito presumido ou ficto, sem lei que autorize, conforme dispõe o §6º do art. 150 da Carta Magna, cujo texto se transcreve a seguir, o que se harmoniza com a opção do constituinte pelo sistema de crédito para efetivação do princípio da não-cumulatividade.

Seção II

Das Limitações do Poder de Tributar

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...);

§ 6º - Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no Art. 155, § 2.º, XII, g. (Alterado pela EC-000.003-1993).

Destarte, para que haja o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos desonerados, a título de crédito presumido, faz-se necessário lei específica nesse sentido.

Jurisprudencialmente, a matéria está pacificada no STJ, mediante a prolação do julgado no REsp nº 1.134.903, submetido ao regime do artigo 543-C do anterior CPC, cuja ementa abaixo transcreve-se:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. DIREITO AO CREDITAMENTO DECORRENTE DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS OU MATÉRIAS-PRIMAS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO OU NÃO TRIBUTADOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

1. *A aquisição de matéria-prima e/ou insumo não tributados ou sujeitos à alíquota zero, utilizados na industrialização de produto tributado pelo IPI, não enseja direito ao creditamento do tributo pago na saída do estabelecimento industrial, exegese que se coaduna com o princípio constitucional da não-cumulatividade (Precedentes oriundos do Pleno do Supremo Tribunal Federal: (RE 370.682, Rel. Ministro Ilmar Galvão, julgado em 25.06.2007, DJe-165 DIVULG 18.12.2007 PUBLIC 19.12.2007 DJ 19.12.2007; e RE 353.657, Rel. Ministro Marco Aurélio, julgado em 25.06.2007, DJe-041 DIVULG 06.03.2008 PUBLIC 07.03.2008).*

2. *É que a compensação, à luz do princípio constitucional da não-cumulatividade (erigido pelo artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988), dar-se-á somente com o que foi anteriormente cobrado, sendo certo que nada há a compensar se nada foi cobrado na operação anterior.*

3. *Deveras, a análise da violação do artigo 49, do CTN, revela-se insindicável ao Superior Tribunal de Justiça, tendo em vista sua umbilical conexão com o disposto no artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição (princípio da não-cumulatividade), matéria de índole eminentemente constitucional, cuja apreciação incumbe, exclusivamente, ao Supremo Tribunal Federal.*

4. *Entrementes, no que concerne às operações de aquisição de matéria-prima ou insumo não tributado ou sujeito à alíquota zero, é mister a submissão do STJ à exegese consolidada pela Excelsa Corte, como técnica de uniformização jurisprudencial, instrumento oriundo do Sistema da Common Law e que tem como desígnio a consagração da Isonomia Fiscal.*

5. *Outrossim, o artigo 481, do Codex Processual, no seu parágrafo único, por influxo do princípio da economia processual, determina que "os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário, ou ao órgão especial, a argüição de inconstitucionalidade, quando já houver pronunciamento destes ou do plenário, do Supremo Tribunal Federal sobre a questão" .*

6. *Ao revés, não se revela cognoscível a insurgência especial atinente às operações de aquisição de matéria-prima ou insumo isento, uma vez pendente, no Supremo Tribunal Federal, a discussão acerca da aplicabilidade, à espécie, da orientação firmada nos Recursos Extraordinários 353.657 e 370.682 (que versaram sobre operações não tributadas e/ou sujeitas à alíquota zero) ou da manutenção da tese firmada no Recurso Extraordinário 212.484 (Tribunal Pleno, julgado em 05.03.1998, DJ 27.11.1998), problemática que poderá vir a ser solucionada quando do julgamento do Recurso Extraordinário 590.809, submetido ao rito do artigo 543-B, do CPC (repercussão geral).*

7. *In casu, o acórdão regional consignou que:*

"Autoriza-se a apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos sob o regime de

isenção, tão somente quando o forem junto à Zona Franca de Manaus, certo que inviável o aproveitamento dos créditos para a hipótese de insumos que não foram tributados ou suportaram a incidência à alíquota zero, na medida em que a providência substancia, em verdade, agravo ao quanto estabelecido no art. 153, § 3º, inciso II da Lei Fundamental, já que havida opção pelo método de subtração variante imposto sobre imposto, o qual não se compadece com tais creditamentos inerentes que são à variável base sobre base, que não foi o prestigiado pelo nosso ordenamento constitucional."

8. *Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido.*

Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.134.903 - SP (2009/0067536-9). RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX.

Tal decisão deve ser obrigatoriamente adotada nos julgados deste Conselho, a teor do artigo 62 do Anexo II do RICARF.

Já o STF também pacificou a impossibilidade de creditamento na aquisição de produtos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, nos julgamentos dos RREE ° 370.682, nº 398.365 e nº 566.819. Salienta-se que o RE nº 398.365 foi submetido à repercussão geral, ainda não definitivamente julgado, mas cuja ementa assim dispôs:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Tributário. Aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 3. Creditamento de IPI. Impossibilidade. 4. Os princípios da não cumulatividade e da seletividade, previstos no art. 153, § 3º, I e II, da Constituição Federal, não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. 5. Recurso não provido. Reafirmação de jurisprudência.

Destaca-se, ainda, que a CSRF decidiu pela impossibilidade de creditamento na aquisição de produtos isentos, conforme acórdãos abaixo:

Acórdão nº 9303-01.274:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/01/2000

IPI. JURISPRUDÊNCIA.

As decisões do Supremo Tribunal Federal - STF que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto nº 2.346, de 10.10.97.

CRÉDITOS DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS.

Conforme decisão do STF - RE nº 566.819, há de negar direito ao creditamento.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Acórdão nº 9303-005.571:

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. AQUISIÇÕES DE MATÉRIAS-PRIMAS ISENTAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Em regra, é inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos a alíquota zero, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior. A apropriação de crédito ficto ou presumido de IPI depende de autorização de lei específica a teor do que dispõe o § 6º do art. 150 da CF.

Especificamente sobre a possibilidade de tomada de créditos sobre aquisições isentas oriundas da ZFM por força do artigo 40 do ADCT da Constituição Federal, esta turma já se pronunciou conforme Acórdãos nº 3302-002.673, de 24/07/2014, proferido pela Conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó no processo nº 11080.727828/2011-43, nº 3302-003.741, de 29/03/2017, proferido pelo Conselheiro José Fernandes do Nascimento no processo nº 13839.002752/2002-74 e o de nº 3302-004.410, proferido pelo Conselheiro Walker Araújo no processo nº 10384.720215/2013-60.

Pontue-se que a matéria está sob julgamento do STF, com repercussão geral reconhecida, no RE nº 592.891/SP e que o decidido no RE nº 212.484/RS não abordou especificamente a aplicação do artigo 40 do ADCT, mas sim o princípio da não-cumulatividade do IPI, restando superado por decisões posteriores como as proferidas nos RE nº 370.682, nº 398.365 e nº 566.819, já mencionados

Em adição, transcreve-se parte do voto do Conselheiro Walker Araújo proferido no Acórdão nº 3302-004.410, o qual adoto como razão de decidir, complementarmente, nos termos do artigo 50, §1º da Lei nº 9.784/1999:

"A respeito de todas as matérias levantadas pela Recorrente neste tópico, a saber: (i) isenção concedida pelo SUFRAMA; (ii) reconhecimento do direito ao crédito por força do tratamento tributário diferenciado advindo do artigo 40 da ADCT; e (iii) e do direito ao crédito previsto no artigo 82, inciso III, do RIPI/2002, pego emprestado as considerações apresentada pelo Conselheiro Antônio Carlos Atulim ao analisar caso idêntico ao aqui tratado (acórdão 3402-002.927), o qual adoto como fundamento de decidir:

"Conforme se pode verificar nos autos, as glosas efetuadas pela fiscalização foram motivadas no fato de que os insumos não se enquadravam no disposto no art. 82, III, do RIPI/2002, por não terem sido elaborados com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional, bem como no fato de que a isenção prevista no art. 69, II, do RIPI/2002 não gera direito ao crédito do IPI para o estabelecimento adquirente.

[...]

A defesa invocou a isenção prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67, pois os produtos foram produzidos na Zona Franca de Manaus. O direito ao crédito teria sido reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 212.484 e o art. 163 do CTN garantiria o direito aos créditos como incentivo. Além disso, o art. 40 do ADCT também garantiria o direito de crédito ao dispensar tratamento diferenciado aos produtos produzidos na Zona Franca, não podendo o fisco aplicar à espécie o regime jurídico normal dos créditos de IPI.

No que tange à isenção do art. 9º do DL nº 288/67, o referido diploma legal não estabeleceu de forma expressa o direito dos adquirentes aos créditos fictos do imposto.

O art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67 foi regulamentado pelo art. 69, I e II, do RIPI/2002. Da leitura desses dispositivos legais e regulamentares se constata que não houve previsão expressa do direito ao aproveitamento do crédito ficto. Tendo em vista que nas notas fiscais de aquisição dos concentrados adquiridos com isenção não houve o destaque do imposto, não há direito do contribuinte efetuar o crédito, sendo inaplicável o art. 163, § 2º do RIPI/2002.

Se o regulamento do IPI não contemplou com o direito de crédito os produtos adquiridos com isenção (exceção feita ao art. 175, do RIPI/2002), então, no âmbito do julgamento administrativo, não há como reconhecer o direito pleiteado pela recorrente, sob pena de ofensa ao art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, que vincula a atuação deste colegiado à observância e cumprimento de dispositivos com hierarquia igual ou superior a decreto.

A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal também não pode ser aplicada em benefício da recorrente, pois no julgamento do RE nº 566.819 o STF reformou seu entendimento quanto ao direito de crédito do IPI na aquisição de insumos isentos.

[...]

Sendo assim, devem ser mantidas as glosas dos créditos incentivados nos moldes em que foi efetuada pela fiscalização."''

Destarte, não é permitida, em regra, a tomada de créditos sobre aquisições de produtos isentos, ainda que adquiridos da Zona Franca de Manaus.

Da regularidade da tomada de créditos de devoluções e retornos

A possibilidade de tomada de créditos por devoluções ou retornos estava prevista no artigo 30¹ da Lei nº 4.502/64 e regulamentada pelo Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002), vigente à época dos fatos, nos seguintes artigos:

Art. 167. É permitido ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, creditar-se do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, total ou parcial.

[...]

Art. 169. O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências (Lei nº 4.502, de 1964, art. 27, § 4º):

I - pelo estabelecimento que fizer a devolução, emissão de nota fiscal para acompanhar o produto, declarando o número, data da emissão e o valor da operação constante do documento originário, bem assim indicando o imposto relativo às quantidades devolvidas e a causa da devolução; e

II - pelo estabelecimento que receber o produto em devolução:

a) menção do fato nas vias das notas fiscais originárias conservadas em seus arquivos;

b) escrituração das notas fiscais recebidas, nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 388; e

c) prova, pelos registros contábeis e demais elementos de sua escrita, do ressarcimento do valor dos produtos devolvidos, mediante crédito ou restituição do mesmo, ou substituição do produto, salvo se a operação tiver sido feita a título gratuito.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à volta do produto, pertencente a terceiros, ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, exclusivamente para conserto.

[...]

Art. 172. Na hipótese de retomo de produtos, deverá o remetente, para creditar-se do imposto, escriturá-lo nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 388, com base na nota fiscal, emitida na entrada dos produtos, a qual fará referência aos dados da nota fiscal originária.

As disposições regulamentares são claras ao exigir a escrituração no Livro Registro e Controle da Produção e Estoque ou sistema equivalente, como forma de garantir a

¹ Art. 30. Ocorrendo devolução do produto ao estabelecimento produtor, devidamente comprovada, nos termos que estabelecer o regulamento, o contribuinte poderá creditar-se pelo valor do imposto que sobre ele incidiu quando da sua saída.

reincorporação dos produtos ao estoque e nova tributação quando de eventual nova saída. Tal livro deve conter os seguintes elementos:

Art. 383. O livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, destina-se ao controle quantitativo da produção e do estoque de mercadorias e, também, ao fornecimento de dados para preenchimento do documento de prestação de informações à repartição fiscal.

§ 1º Serão escriturados no livro os documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias, bem como os documentos de uso interno, referentes à sua movimentação no estabelecimento.

§ 2º Não serão objeto de escrituração as entradas de produtos destinados ao ativo fixo ou ao uso do próprio estabelecimento.

§ 3º Os registros serão feitos operação a operação, devendo ser utilizada uma folha para cada espécie, marca, tipo e modelo de produtos.

§ 4º A SRF, quando se tratar de produtos com a mesma classificação fiscal na TIPI, poderá autorizar o estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, a agrupá-los numa mesma folha.

Art. 384. Os registros serão feitos da seguinte forma:

I - no quadro "Produto": identificação do produto;

II - no quadro "Unidade": especificação da unidade (quilograma, litro etc.);

III - no quadro "Classificação Fiscal": indicação do código da TIPI e da alíquota do imposto;

IV - nas colunas sob o título "Documento": espécie e série, se houver, do respectivo documento fiscal ou documento de uso interno do estabelecimento, correspondente a cada operação;

V - nas colunas sob o título "Lançamento": número e folha do livro Registro de Entradas ou Registro de Saídas, em que o documento fiscal tenha sido registrado, bem como a respectiva codificação contábil e fiscal, quando for o caso;

VI - nas colunas sob o título "Entradas":

a) coluna "Produção - No Próprio Estabelecimento": quantidade do produto industrializado no próprio estabelecimento;

b) coluna "Produção - Em Outro Estabelecimento": quantidade do produto industrializado em outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, com MP, PI e ME, anteriormente remetidos para esse fim;

c) coluna "Diversas": quantidade de MP, PI e ME, produtos em fase de fabricação e produtos acabados, não compreendidos nas alíneas a e b, inclusive os recebidos de outros estabelecimentos da mesma firma ou de terceiros, para industrialização e posterior retorno, consignando-se o fato, nesta última hipótese, na coluna "Observações";

d) coluna "Valor": base de cálculo do imposto, quando a entrada dos produtos originar crédito do tributo; se a entrada não gerar crédito ou quando se tratar de isenção, imunidade ou não-incidência, será registrado o valor total atribuído aos produtos; e

e) coluna "IPI": valor do imposto creditado;

VII - nas colunas sob o título "Saídas":

a) coluna "Produção - No Próprio Estabelecimento": em se tratando de MP, PI e ME, a quantidade remetida do almoxarifado para o setor de fabricação, para industrialização do próprio estabelecimento; no caso de produto acabado, a quantidade saída, a qualquer título, de produto industrializado do próprio estabelecimento;

b) coluna "Produção - Em Outro Estabelecimento": em se tratando de MP, PI e ME, a quantidade saída para industrialização em outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, quando o produto industrializado deva ser remetido ao estabelecimento remetente daquelas MP, PI e ME; em se tratando de produto acabado, a quantidade saída, a qualquer título, de produto industrializado em estabelecimentos de terceiros;

c) coluna "Diversas": quantidade de produtos saídos, a qualquer título, não compreendidos nas alíneas a e b;

d) coluna "Valor": base de cálculo do imposto; se a saída estiver amparada por isenção, imunidade ou não-incidência, será registrado o valor total atribuído aos produtos; e

e) coluna "IPI": valor do imposto, quando devido;

VIII - na coluna "Estoque": quantidade em estoque após cada registro de entrada ou de saída; e

IX - na coluna "Observações": anotações diversas.

§ 1º Quando se tratar de industrialização no próprio estabelecimento, será dispensada a indicação dos valores relativos às operações indicadas na alínea a, do inciso VI, e na primeira parte da alínea a, do inciso VII.

§ 2º No último dia de cada mês serão somados as quantidades e valores constantes das colunas "Entradas" e "Saídas", apurando-se o saldo das quantidades em estoque, que será transportado para o mês seguinte.

Eventualmente, o contribuinte pode substituir o Livro Registro e Controle da Produção e Estoque por fichas, as quais, entretanto, devem obedecer ao disposto no artigo 385 do referido regulamento:

Art. 385. O livro poderá, a critério da autoridade competente do Fisco Estadual, ser substituído por fichas:

I - impressas com os mesmos elementos do livro substituído;

II - numeradas tipograficamente, de um a novecentos e noventa e nove mil, novecentos e noventa e nove; e

III - prévia e unitariamente autenticadas pelo Fisco Estadual ou pela Junta Comercial.

Parágrafo único. Deverá ainda ser visada, pela repartição do Fisco Estadual, ou pela Junta Comercial, ficha-índice, na qual, observada a ordem numérica crescente, será registrada a utilização de cada ficha.

Há, ainda, a possibilidade de efetuar controle alternativo, nos termos do artigo 388 do mesmo regulamento:

Controle Alternativo

Art. 388. O estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, e o comercial atacadista, que possuir controle quantitativo de produtos que permita perfeita apuração do estoque permanente, poderá optar pela utilização desse controle, em substituição ao livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, observado o seguinte:

I - o estabelecimento fica obrigado a apresentar, quando solicitado, aos Fiscos Federal e Estadual, o controle substitutivo;

II - para a obtenção de dados destinados ao preenchimento do documento de prestação de informações, o estabelecimento industrial, ou a ele equiparado, poderá adaptar, aos seus modelos, colunas para indicação do valor do produto e do imposto, tanto na entrada quanto na saída; e

III - o formulário adotado fica dispensado de prévia autenticação.

Destarte, há três possibilidades de o contribuinte comprovar o creditamento das devoluções ou retornos, com o objetivo de garantir a reincorporação aos estoques: apresentando o Livro Registro e Controle da Produção e Estoque, nos termos dos artigos 383, 384 e 387 do RIPI/2002, ou fichas equivalentes, nos termos do artigo 385, ou controle alternativo, nos termos do artigo 388 do regulamento.

No caso concreto, a fiscalização intimou referido livro, bem como o arquivo digital 4.5.1 previsto na ADE Cofis nº 15/2001, no Termo de Início de Fiscalização, em 18/02/2010. Reintimação dos arquivos digitais ocorreu em 04/03/2010.

Nova intimação fora realizada pelo Termo de Intimação nº 03, no qual a fiscalização solicitou esclarecimentos acerca de correção de diferenças verificadas nos estoques de mercadorias. Em resposta, (e-fl. 38), a recorrente explicou que possui controle interno de seus estoques (matérias-primas, componentes, produção em processo e produtos acabados), no qual seria possível identificar toda a movimentação de estoques, conforme os seguintes elementos: WAREHOUSE (representa os estoques de matérias-primas e componentes existentes nos almoxarifados e em terceiros - industrialização por encomenda), com demonstração de movimentação item a item, WIP (work in process) (representa estoques de matérias-primas e componentes na produção em processo, INVENTORY EVALUATION (representa a movimentação do estoque de produto acabado e produtos adquiridos para revenda, identificados por fluxo de comercialização).

No Termo de Intimação nº 04, a fiscalização reiterou a apresentação do Livro Registro e Controle da Produção e Estoque ou sistema equivalente, concernentes às devoluções ou retornos de produtos, bem como aos retornos em garantia, de notas fiscais especificadas em anexo, o que foi novamente intimado no TIF nº 05 e TIF nº 06 (09/04/2010). Nova intimação dos arquivos digitais ocorreu no TIF nº 07, em 16/04/2010.

Em resposta (31/03/2010) quanto aos retornos em garantia, a recorrente explicou que somente reintegra aos estoques, após revisão completa e qualificação para recolocação ao mercado, mas que toma o crédito quando do retorno físico, ainda que não reintegrado ao estoque. Em outra resposta (28/04/2010), explicou sobre os controles internos de seus estoques, informando sobre o sistema M Sys, sobre as codificações CN01, CN02, CN03, CN06, CN09, NE05, NE06, NE10, NE12, NE14, sobre os estoques WAREHOUSE, WIP, INVENTORY EVALUATION.

Já em conclusão no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização glosou os produtos aqui tratados em razão da não apresentação do Livro Registro e Controle da Produção e Estoque ou sistema equivalente.

Em manifestação de inconformidade, a recorrente se insurge apenas contra os retornos em troca de garantia, conforme exposto abaixo:

"Além da glosa de . créditos de IPI decorrente de operações isentas, a fiscalização também procedeu a glosa dos créditos decorrentes de devoluções ou retornos em remessa para troca em garantia.

Nesse ponto, importante destacar que o direito a esse crédito esta previsto no artigo 167 do RIFI, nos seguintes termos:

Art. 167. É permitido ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, creditar-se do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, total ou parcial (Lei nº 1964, art. 30).

Para fazer frente ao direito de crédito disposto no artigo acima citado, a requerente segue o seguinte procedimento: os produtos recebidos em troca de garantia são submetidos a uma revisão geral e somente após a constatação de que estão em perfeita condições de nova comercialização, são integrados ao estoque para comercialização como produtos reclassificados,

tributando-os normalmente quando de sua saída. Caso o produto não apresente tais condições, o mesmo é descartado, ocorrendo o estorno do crédito de IPI.

Conforme se verifica, o procedimento adotado pela Requerente está em conformidade com o exigido pela legislação. Entretanto, no Despacho Decisório a fiscalização fundamenta a glosa dos créditos por entender que não ficou demonstrado que as notas estavam escrituradas no Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque.

Dessa forma, apesar de entender que constam nos autos elementos suficientes que comprovam o procedimento, juntará outros documentos que irão corroborar os fatos aqui apresentados, na medida em que forem sendo disponibilizados."

A glosa fiscal se referiu aos Anexos II - glosa de IPI referentes a devoluções ou retorno de produtos e III - glosas de IPI referentes a retornos de produtos para troca em garantia (e-fls. 143/154), ou seja, são duas glosas distintas sob o mesmo fundamento, mas que a recorrente somente se insurgiu quanto aos retornos em troca de garantia, não se manifestando sobre as demais devoluções.

Já em recurso voluntário, a recorrente faz um abordagem abrangente a todas as devoluções, juntando laudo contábil elaborado em 24/02/2014, o qual afirma que a recorrente possui controle interno equivalente ao Livro Registro e Controle da Produção e Estoque.

Inicialmente, entendo que a recorrente não se insurgiu contra a glosa das devoluções do Anexo II, as quais, em princípio, não se referem a retornos de produtos para troca em garantia.

Já no que tange, ao retorno para troca em garantia, o fundamento da glosa fiscal foi de que a recorrente não apresentara o Livro Registro e Controle da Produção e Estoque, nem sistema equivalente. Em manifestação de inconformidade, a recorrente nada apresentou de documentação para suportar suas alegações, vindo a fazê-lo apenas em recurso voluntário. Ocorre que, mesmo em recurso voluntário, os documentos trazidos não se referem ao período auditado, segundo trimestre de 2005, mas sim trazem notas de devolução e telas de sistemas cujas datas se reportam a novembro e dezembro de 2005, novembro e dezembro de 2006, novembro e dezembro de 2007, fevereiro, março e dezembro de 2008, janeiro de 2009.

Destarte, não há provas de que a recorrente tenha apresentado sistema equivalente ao Livro Registro e Controle da Produção e Estoque no qual tenham sido registrados as notas de retorno em garantia objeto da autuação, conforme afirmado pela autoridade fiscal, razão pela qual mantenho a autuação nesta parte.

Da possibilidade de creditamento sobre aquisições de optantes pelo SIMPLES FEDERAL

A recorrente alegou neste ponto que tomou crédito da empresa Remplari Embalagens Plásticas Ltda e creditou-se do IPI destacado na nota fiscal. Alegou que na nota fiscal não havia a informação de que a empresa era optante pelo SIMPLES, o que possibilitaria

o conhecimento desta condição pela recorrente. Alegou que a empresa vendedora emitiu a nota fiscal em desconformidade com o artigo 119 do RIPI/2002, que vedava aos optantes do SIMPLES em mencionar a classificação fiscal, destacar o imposto e fazer constar a declaração de "OPTANTE PELO SIMPLES".

Defendeu a recorrente que agira de boa-fé e que a penalidade deveria ser exigida da emitente das notas fiscais.

Destaca-se, de plano, que a Lei nº 9.317/96 vedava o creditamento de IPI e ICMS nas aquisições de pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES, conforme dispunha o §5º de seu artigo 5º:

Art. 5º O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte, inscritas no SIMPLES, será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta mensal auferida, dos seguintes percentuais: (Vide Lei 10.034, de 2000)

[...]

§ 5º A inscrição no SIMPLES veda, para a microempresa ou empresa de pequeno porte, a utilização ou destinação de qualquer valor a título de incentivo fiscal, bem assim a apropriação ou a transferência de créditos relativos ao IPI e ao ICMS.

Tal vedação não estava condicionada à inserção da expressão "OPTANTE PELO SIMPLES" na nota fiscal, embora tal fosse obrigação da emitente da nota fiscal.

Quanto ao agir de boa-fé, transcrevo parte do voto da Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões no Acórdão nº 3002-000.597:

"Por fim, relativamente ao argumento de boa fé, cabe ponderar que o caso em comento, refere-se a uma relação comercial envolvendo de um lado empresa comercial que adquire insumos e de outro, suposta, empresa fornecedora, o que, de plano, exige um dever mínimo de cautela entre as partes envolvidas, ou seja o dever acautelatório necessário às boas práticas comerciais. No caso, uma empresa optante do SIMPLES emite um documento onde isso não é mencionado.

Admitir que um documento inidôneo confere direito ao crédito do IPI resultaria em repassar ao Estado um ônus que não lhe é devido, pois, inerente ao risco da atividade mercantilista, ou mesmo, de qualquer negócio.

Por outro lado, nada impede que a pessoa lesada busque no Poder Judiciário o ressarcimento das perdas e danos que o(s) vendedor(s) possa(m) ter causado.

Contudo, se o fornecedor não agiu de má fé, como é optante do SIMPLES e não devia destacar e pagar o IPI, trata-se de recolhimento indevido, o que não se enquadra como ressarcimento ao adquirente, mas, sim, como restituição ao vendedor nos termos dos artigos 165 e 166 do CTN.

Assim, diante do exposto, voto que se julgue a manifestação como improcedente."

Por outro lado, não há que se falar em penalidade, pois a condição da recorrente aqui é de contribuinte e refere-se ao imposto glosado e não a de responsabilidade por infração.

Da atualização dos créditos pela taxa Selic

A recorrente pleiteou a atualização dos créditos pedidos em ressarcimento pela taxa Selic desde seu protocolo. Acerca da matéria, transcrevo voto vencedor proferido pelo Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal no Acórdão nº 9303-005.425:

"A questão da atualização monetária, pela Taxa Selic, nos pedidos de ressarcimento de IPI, tem rendido inúmeras discussões, tanto na esfera administrativa como judicial. A verdade é que não há previsão legal para o seu reconhecimento na análise dos pedidos administrativos. Vê-se que no âmbito das turmas de julgamento do CARF, tem se reconhecido sua incidência em decorrência da aplicação do que foi decidido pelo STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, no âmbito dos REsp nº 1.035.847 e no REsp nº 993.164.

Ambos julgados estabeleceram que é devida a incidência da correção monetária, pela aplicação da Taxa Selic, aos pedidos de ressarcimento de IPI cujo deferimento foi postergado em face de oposição ilegítima por parte do Fisco.

Portanto, sem dúvida, o reconhecimento da incidência da aplicação da Taxa Selic nos processos de ressarcimento decorrem de uma construção jurisprudencial e não por disposição expressa da Lei. Vê-se que o STJ nos dois julgados acima citados reconhece expressamente a falta de previsão legal a autorizar tal incidência. Vejamos o que dispôs referidos julgados:

REsp 1.035.847/RS:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.

1. A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.

2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil.

3. Destarte, a vedação legal ao aproveitamento do crédito impele o contribuinte a socorrerse do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais.

4. Consectariamente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o conseqüente ingresso no Judiciário, postergase o reconhecimento do direito pleiteado, **exurgindo** legítima a necessidade de atualizálos monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 490.547/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.09.2005, DJ 10.10.2005; EREsp 613.977/RS, Rel.

Ministro José Delgado, julgado em 09.11.2005, DJ 05.12.2005; EREsp 495.953/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, julgado em 27.09.2006, DJ 23.10.2006; EREsp 522.796/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 08.11.2006, DJ 24.09.2007; EREsp 430.498/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 26.03.2008, DJe 07.04.2008; e EREsp 605.921/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 12.11.2008, DJe 24.11.2008).

5. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido. **Acórdão** submetido ao regime do artigo 543C, **do CPC**, e da Resolução STJ 08/2008.

REsp nº 993.164:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97. CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO). CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. *INOCORRÊNCIA*.

1. O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinandose aos limites do texto legal.

(...)

12. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI

(decorrente da aplicação do princípio constitucional da nãoacumulatividade),

descaracteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), **exurgindo legítima a** incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543C, do CPC:

REsp 1035847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009).

13. A Tabela Única aprovada pela Primeira Seção (que agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal e a jurisprudência do STJ) autoriza a aplicação da Taxa SELIC (a partir de janeiro de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (REsp 1150188/SP, Rel.

Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010, DJe 03.05.2010).

(...)

15. Recurso especial da empresa provido para reconhecer a incidência de correção monetária e a aplicação da Taxa Selic.

16. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido.

17. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Conclui-se que a oposição ilegítima por parte do Fisco, ao aproveitamento de referidos créditos, permite que seja reconhecida a incidência da correção monetária pela aplicação da Taxa Selic. Porém da leitura que se faz, para a incidência da correção que se pretende, há que existir necessariamente o ato de oposição estatal que foi reconhecido como ilegítimo.

No âmbito do processo administrativo de pedidos de ressarcimento tem se que estes atos administrativos só se tornam ilegítimos caso seu entendimento seja revertido pelas instâncias administrativas de julgamento. Portanto somente sobre a parcela do pedido de ressarcimento que foi inicialmente indeferida e depois revertida é que é possível o reconhecimento da incidência da Taxa Selic. Tudo isso por força do efeito vinculante das decisões do STJ acima citadas e transcritas.

Porém resta uma discussão quanto ao prazo inicial da incidência da Taxa Selic. No CARF a grande maioria das decisões dividem-se em duas vertentes. A primeira que a aplicação da correção daria se somente a partir da edição do Despacho Decisório, pela autoridade administrativa da DRF de origem, que teria denegado parte ou integralmente o pedido. A justificativa desta primeira tese seria no sentido de que só a partir daí é que teria nascido o ato ilegítimo a permitir a aplicação dos repetitivos do STJ. A segunda vertente é reconhecer a aplicação da correção

monetária desde a data do protocolo do pedido, hipótese que até então estava sendo adotada por este relator e pela própria CSRF.

Entretanto, refletindo melhor sobre a matéria, penso que não existe base legal e nem comando vinculante de nossos tribunais a autorizar nenhuma dessas duas hipóteses, sobretudo a segunda, referente à incidência da correção monetária desde a data do protocolo do pedido. Essa hipótese permite uma correção monetária integral que nunca foi permitida do ponto de vista legal e, smj, nem pela interpretação dos referidos julgados.

Entendo que a melhor interpretação está vinculada ao que dispôs o próprio STJ, também em sede de recurso repetitivo, no REsp nº 1.138.206, abaixo transcrito com destaques:

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543C, DO CPC. DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. PEDIDO ADMINISTRATIVO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DA LEI 9.784/99. IMPOSSIBILIDADE. NORMA GERAL. LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO 70.235/72. ART. 24 DA LEI 11.457/07. NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. A duração razoável dos processos foi erigida como cláusula pétrea e direito fundamental pela Emenda Constitucional 45, de 2004, que acresceu ao art. 5º, o inciso LXXVIII, in verbis: "a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a *celeridade de sua tramitação.*"

2. A conclusão de processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios da eficiência, da moralidade e da **razoabilidade**. (Precedentes: MS 13.584/DF, Rel. Ministro JORGE MUSSI, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 13/05/2009, DJe 26/06/2009; REsp 1091042/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/08/2009; MS 13.545/DF, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 29/10/2008, DJe 07/11/2008; REsp 690.819/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/02/2005, DJ 19/12/2005)

3. O processo administrativo tributário encontrase regulado pelo Decreto 70.235/72 Lei do Processo Administrativo Fiscal, o que afasta a aplicação da Lei 9.784/99, ainda que ausente, na lei específica, mandamento legal relativo à fixação de prazo razoável para a análise e decisão das petições, defesas e recursos administrativos do contribuinte.

4. Ad argumentandum tantum, dadas as peculiaridades da seara fiscal, quiçá fosse possível a aplicação analógica em matéria

tributária, caberia incidir à espécie o próprio Decreto 70.235/72, cujo art. 7º, § 2º, mais se aproxima do thema *judicandum, in verbis*:

"Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; II a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; III o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos."

5. A Lei n.º 11.457/07, com o escopo de suprir a lacuna legislativa existente, em seu art. 24, preceituou a obrigatoriedade de ser proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do *protocolo dos pedidos, litteris*:

"Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do *contribuinte*."

6. Deveras, ostentando o referido dispositivo legal natureza processual fiscal, há de ser aplicado imediatamente aos pedidos, defesas ou recursos administrativos pendentes.

7. Destarte, tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07).

8. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronunciase de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

9. Recurso especial parcialmente provido, para determinar a obediência ao prazo de 360 dias para conclusão do procedimento sub judice. Acórdão submetido ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Conclui-se da leitura acima, que o STJ determinou a aplicação do art. 24 da Lei nº 11.457/2007 aos processos administrativos fiscais, inclusive aos requerimentos efetuados antes de sua

vigência. Assim, manifestou-se de forma vinculante que o prazo razoável para duração do processo administrativo, ou seja, para que a autoridade administrativa de origem desse uma solução aos pedidos de restituição, ressarcimento e afins seria de 360 dias.

Ora, se a administração tem o prazo de 360 dias para solucionar os processos administrativos de ressarcimento, e não há previsão legal para incidência da correção monetária sobre referidos pedidos, a conclusão inequívoca transmitida por esses julgados é que não há possibilidade de incidência da correção monetária neste interregno, uma vez que este seria o prazo razoável determinado na lei.

Importante ressaltar que referido julgado não dispõe absolutamente nada sobre incidência de correção monetária ou aplicação da taxa Selic nos processos de ressarcimento. Portanto, como não há previsão legal para incidência da taxa Selic nos processos de ressarcimento, o seu reconhecimento em sede dos julgados administrativos deve ser erigido a partir da interpretação do que se construiu nos julgados do STJ com efeitos vinculantes.

Portanto, para reconhecimento da incidência da taxa Selic nos processos de ressarcimento de IPI, devemos partir de duas premissas: 1) existe ato administrativo que indeferiu de forma ilegítima parcial ou integralmente o pedido? e 2) o trânsito em julgado da decisão administrativa ultrapassou os 360 dias? A resposta positiva para as duas premissas importa em reconhecer a incidência da taxa Selic somente para os créditos indeferidos de forma ilegítima, cujo termo inicial da incidência da correção somente poderá ser contado a partir dos 360 dias do protocolo do pedido.

Esta conclusão coaduna-se com a aplicação do princípio da igualdade. Veja que se o processo for deferido em 359 dias, o contribuinte não receberá qualquer ajuste monetário e caso seja deferido em 361 dias haveria incidência integral desta correção. Parece-me um casuismo não pretendido, a justificar a interpretação de que esta correção monetária só seria aplicada a partir de 360 dias do protocolo do pedido e, desde que exista um ato administrativo que teria sido considerado ilegítimo, assim considerado aquele cujo entendimento foi revertido pelas instâncias administrativas de julgamento.

Assim, no presente processo, tendo entendido a turma de julgamento, a despeito de voto contrário deste julgador, que é possível o aproveitamento de crédito presumido de IPI sobre os serviços de industrialização por encomenda, sobre esta parcela permite-se a incidência da taxa Selic a ser aplicada a partir de 360 dias contados do protocolo do pedido de ressarcimento até a sua efetiva utilização.

Somente a título de esclarecimento, contesta-se especificamente o argumento da ilustre relatora, em seu voto, de que seria aplicável à espécie o art. 39 da Lei nº 9.250/95, o qual, segundo

o entendimento dela, deveria ser utilizado também para o fim de ressarcimento de tributos.

*O § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95 é aplicável à restituição do indébito (pagamento indevido ou a maior) e **não** ao ressarcimento, que é do que trata a Lei nº 9.363/96.*

Ao contrário do que muitos defendem, o ressarcimento não é "espécie do gênero restituição". São dois institutos completamente distintos (pois senão não faria qualquer sentido a discussão em tela sobre a atualização monetária, pois expressamente prevista em lei para a repetição do indébito).

O direito à restituição é decorrência "automática" do pagamento indevido ou maior que o devido, conforme art. 165, I, do CTN. O ressarcimento tem que estar previsto em lei.

Neste sentido, voto por dar parcial provimento ao recurso especial do contribuinte para estabelecer a incidência da Taxa Selic somente a partir do prazo de 360 (trezentos e sessenta dias) da data da protocolização do pedido de ressarcimento, a incidir somente sobre o crédito cujas glosas foram revertidas nas instâncias de julgamento."

Destarte, a incidência da taxa Selic pressupõe a oposição estatal ilegítima, o que não ocorreu para os créditos deferidos e, para os créditos indeferidos, a análise resta prejudicada, já que inexistentes, vez que a oposição estatal foi legítima.

No que tange ao pedido de retirada de pauta, tal apreciação é de competência do presidente da turma, tendo sido negada em procedimento próprio, conforme artigo 56 do Anexo II do RICARF.

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède