



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	10875.000073/00-21
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	9303-005.796 – 3ª Turma
Sessão de	21 de setembro de 2017
Matéria	IPI - SALDO CREDOR TRIMESTRAL BÁSICO -PEDIDO DE RESSARCIMENTO
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS MAJESTIC LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/1999 a 31/12/1999

SALDO CREDOR BÁSICO ACUMULADO EM 31.12.1998.
RESSARCIMENTO. ESGOTAMENTO. CONDIÇÃO.

O aproveitamento em ressarcimento de saldos credores de IPI formados e acumulados a partir de janeiro de 1999 depende do prévio esgotamento de créditos remanescentes na escrituração do contribuinte em 31.12.1998 na dedução escritural de débitos do próprio imposto ou no seu estorno.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Valcir Gassen (suplente convocado em substituição à conselheira Érika Costa Camargos Autran) e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Andrade Márcio Canuto Natal - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrade Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Sousa, Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. e-367 a 373) interposto pela Fazenda Nacional com fulcro no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais–RI - CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, em face do acórdão nº 3301-002.536, de 27 de janeiro de 2015, fls. e-361 a 365, cuja ementa abaixo transcrevo:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados- IPI

Período de apuração: 01/10/1999 a 31/12/1999

IPI. RESSARCIMENTO. CREDITO COMPROVADO EM DILIGENCIA

O direito ao aproveitamento do saldo credor do IPI, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material e embalagens aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, está condicionado ao esgotamento do saldo credor de IPI existente em 31/12/1998, nos termos estabelecidos pela Lei nº 9.779/98.

O direito e o montante do crédito foram comprovados em diligência.

Recurso Voluntário Provido

Em rápida síntese, cuida-se de pedido de ressarcimento do saldo credor básico acumulado no 4º trimestre de 2009, com fulcro no art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999.

A Fazenda Nacional suscita divergência jurisprudencial quanto à possibilidade de aproveitamento de saldos credores de IPI em ressarcimento sem que se tenha esgotado o saldo credor do imposto acumulado até 31/12/1998. O recurso teve seguimento nos termos do Despacho s/nº 3ª Câmara, de 22 de outubro de 2015, fls. e-375 a 378.

O contribuinte apresentou contrarrazões (fls. e-386 a 394), infirmando a admissibilidade do pleito e, no mérito, rechaçando a suposição de o saldo credor formado até 31/12/1998 não tenha sido esgotado, ainda que a destempo. Insiste em que a sua pretensão de ressarcimento não envolve saldos credores apurados antes de 01/01/1999.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Relator

O apelo foi interposto no prazo regimental (cfe. fls. e-374 e e-379). O instrumento recursal foi bem formado, com transcrição integral da ementa do Acórdão nº 203-11.951 (fls. e-368 e 369) e do Acórdão nº 3403-001.913 (fls. e-369 e 370), indicados como paradigma, não reformados pela CSRF. Além disso, trata-se de matéria debatida e julgada pela decisão recorrida. Portanto, sob o ponto de vista formal, o recurso fazendário atendeu os pressupostos de admissibilidade erigidos pelo RI-CARF/2009.

Sob o ponto de vista material, há de se levar em conta que a decisão recorrida, à vista do resultado de diligência requerida pela extinta Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, reformou a decisão de 1^a instância, para autorizar o ressarcimento pleiteado, afastando as restrições impostas pela IN-SRF nº 33. de 1999. Invocou, para tanto, os fundamentos dos acórdãos da 2^aC/2º CC proferidos nos processos 111875.11111649/99-43 e 10875.002594/99-99 (Rel. Conselheiro Gustavo Kelly de Alencar), de interesse do mesmo contribuinte, referentes a outros trimestres do mesmo ano. Já o Acórdão nº 203-11.951 (Rel. Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, maioria) e o Acórdão nº 3403-001.913 (Rel. Conselheiro Marcos Tranches Ortíz, unânime), indicados como paradigma, debruçando-se sobre circunstâncias fáticas idênticas (pedidos de ressarcimento de saldos credores básicos referentes ao mesmo 4^a trimestre de 1999), decidiram de forma diametralmente oposta, julgando imprescindível o prévio esgotamento do saldo credor formado antes de 01/01/1999, nos termos da IN-SRF nº 33, de 1999, como condição para que se pudesse deferir o ressarcimento do saldo acumulado em trimestres posteriores.

Portanto, sob o aspecto material, o recurso também satisfaz a condição de admissibilidade de que colegiados distintos tenham adotado entendimentos conflitantes para as mesmas regras de direito aplicadas a espécies semelhantes na configuração dos fatos embasadores da questão jurídica posta em debate.

Conheça-se do recurso especial fazendário.

Mérito

Antes de adentrar ao mérito registro que participei do acórdão recorrido, ao qual foi dado provimento ao recurso voluntário do contribuinte por unanimidade de votos. Como se verá adiante, no meu voto, penso que a turma julgadora equivocou-se no julgamento. Talvez tendo acatado o resultado da diligência como um avalizador autorizativo do direito ao crédito ou talvez tenha incorrido em erro de direito mesmo, mas a verdade é que não coaduno com a decisão proferida, tendo portanto que reconhecer minha mudança de entendimento em relação a esta matéria.

A matéria da divergência - concernente ao regime de aproveitamento dos créditos acumulados na escrita fiscal do IPI antes do advento da Lei nº 9.779, de 1999 - não é nova. Em muitas oportunidades, este órgão administrativo de julgamento foi chamado a decidir a respeito. Apoio-me sobre o voto proferido pelo Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas no Acórdão nº 9303-002.617, de 10 de outubro de 2013, para solucionar mais uma vez a mesma divergência: (obs.: fiz ajustes de correção de grafia, no voto abaixo transcrito)

Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, Relator

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e deve ser admitido.

A matéria posta à apreciação por esta Câmara Superior, cinge-se à questão da possibilidade ou não da norma regulamentadora do art. 11 da Lei nº 9.779/99, no caso a IN SRF nº 33/99, estipular a exigência de esgotamento do saldo credor de IPI, existente em 31/12/1998, como requisito para aproveitamento do direito estabelecido na lei mencionada.

Como dito, a matéria reporta à possibilidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil regulamentar ou não o disposto no art. 11 da Lei nº 9.779/99. Isto se resolve pela simples leitura do texto do art. II abaixo transcrito:

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda. (Grifamos).

A decisão recorrida considerou ilegal a exigência de se esgotar os créditos existentes em 31/12/1998, de acordo com o disposto no parágrafo 2º, art. 5º da IN SRF nº 33/99, que dispõe que o aproveitamento dos créditos de IPI nas aquisições de MP, PI e ME, na compensação de débitos decorrentes da saída de produtos acabados existentes em 31/12/1998 e de produtos fabricados em 1999 com insumos que geraram créditos em 1998. Outra alternativa para se considerar esgotado o saldo credor existente em 31/12/1998 é o estorno do saldo conforme o artigo único do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de setembro de 2002.

Artigo único. Será considerado esgotado, nas condições previstas no § 3º do art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 33/99, o saldo credor que permanecer do aproveitamento previsto no § 2º do mencionado artigo, quando o contribuinte optar pelo estorno daquele saldo.

O contribuinte defende que houve o impedimento do aproveitamento dos créditos, contrariando assim a lei e a Constituição Federal, impondo ao IPI o regime cumulativo.

Não parece haver dúvidas quanto à capacidade regulamentar da RFB (então Secretaria da Receita Federal - SRF) e em relação à matéria do art. 11 da Lei nº 9.779/99, a não ser que se pretenda inquirir de constitucionalidade este dispositivo, o que escapa à competência do CARF (Súmula nº 2 Consolidada do CARF).

Isto posto, resta perquirir se o texto da IN SRF nº 33/99, especialmente o contido em seu art. 5º, § 3º, teria extrapolado os ditames legais. Eis o texto atacado da IN SRF nº 33/99:

Art. 5º Os créditos acumulados na escrita fiscal, existentes em 31 de dezembro de 1998, decorrentes de excesso de crédito em relação ao débito e da saída de produtos isentos com direito apenas à manutenção dos créditos, somente poderão ser aproveitados para dedução do IPI devido, vedado seu resarcimento ou compensação.

§ 1º Os créditos a que se refere este artigo deverão ficar anotados à margem da escrita fiscal do IPI.

§ 2º O aproveitamento dos créditos do IPI de que trata este artigo somente poderá ser efetuado com débitos decorrente da saída dos produtos acabados, existentes em 31 de dezembro de 1998, e dos fabricados a partir de 1º de janeiro de 1999, com a utilização dos instintos originadores desses créditos, considerando-se que os produtos que primeiro saírem foram industrializados com a utilização dos insumos que primeiro entraram no estabelecimento.

§ 3º O aproveitamento dos créditos, nas condições estabelecidas no artigo anterior, somente será admitido após esgotados os créditos referidos neste artigo. (Grifamos).

Primeiramente é necessário analisar se a Lei nº 9.779/99 institui ou não um novo regime de créditos para o IPI. Com o advento da Lei nº 9.779/99, créditos que eram antes de estorno obrigatório (decorrentes de insumos que fossem utilizados na fabricação de produtos saídos com isenção ou alíquota zero), passaram a ser mantidos na escrita fiscal juntamente com os outros créditos de insumo destinados à fabricação de produtos com alíquota maior que zero, e passaram a ser resarcíveis trimestralmente (o que antes só era admitido para os créditos decorrentes da exportação). Assim, no meu entender não há dúvida que se trata de um novo regime de créditos. Neste sentido, há que se concordar com o argumento da PGFN de que o “regramento [IN nº 33/99] objetivou evitar a eficácia retroativa da novel legislação.”

Este raciocínio é corroborado pela jurisprudência do CARF, que em sua atual Súmula 16 (consolidada) dispõe:

Súmula CARF nº 16: O direito ao aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos cuja saída seja com isenção ou alíquota zero, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos pelo estabelecimento do contribuinte a partir de 1º de janeiro de 1999.

Assim, sob esta ótica, não pode haver dúvida da perfeita adequação do dispositivo do § 3º do art. 5º da IN SRF nº 33/99 aos objetivos pretendidos pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99. Tal dispositivo visa tão-somente a separação dos dois tipos de créditos, que são regulados por regimes diferentes de utilização e aproveitamento.

O contribuinte também argumenta que os créditos a serem utilizados são todos derivados de aquisições já feitas sob o regime da Lei nº 9.779/99, traz inclusive jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes neste sentido. Porém, há que se observar que a norma do § 3º do art. 5º da IN SRF nº 33/99 não fixa marco temporal. Além disto é justamente isso que o dispositivo quer evitar, o aproveitamento dos créditos na modalidade nova antes de esgotados os créditos da modalidade antiga, independentemente de quando isto ocorra. Para evitar dúvidas em relação à possibilidade de estorno para configurar o cumprimento à norma, foi estabelecido o entendimento de que o estorno cumpre tal objetivo (isto se aplica nos casos em que há sempre acúmulo de créditos na escrita para as situações onde as alíquotas de saída menores que as de entrada, ou as saídas são isentas ou para exportação). Assim, este argumento não pode prevalecer, pois é sempre necessária a comprovação do esgotamento dos créditos do regime anterior. Isso ocorre porque os créditos do IPI não são "carimbados" fisicamente numa matriz insumo-produto, mas são registrados em ordem de chegada dos insumos ao estabelecimento, daí que o marco temporal é importante e a medida preconizada na IN SRF 33/99 é necessária para que não haja "mistura" de créditos dos dois regimes. Tanto é assim, que o § 2º do art. 5º da IN 33/99 impõe uma vinculação aos produtos fabricados com os insumos adquiridos antes da aplicação da Lei 9.779/99, considerando uma operação de débitos e créditos "a margem da escrita fiscal do IPI". Ou seja, é perfeitamente plausível que o estabelecimento ainda tenha esses créditos na escrita (não esgotados) dois ou três anos depois do inicio do regime.

Com efeito, não há que se falar em ilegalidade, vez que a referida IN não extrapolou o conteúdo normativo da Lei 9.779/99, mas apenas estabeleceu procedimentos para o aproveitamento dos créditos, como a própria lei dispõe em seu art. 11:

Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999:

Art. 11 O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - II PI, acumulado, em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos. Poderá ser utilizada de conformidade com o disposto nos arts. 72 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda.

Não teceremos maiores comentários acerca da possibilidade da autoridade tributária estabelecer obrigações acessórias por meio de atos infralegais. Não há mais dúvidas doutrinárias ou jurisprudenciais acerca desse poder normativo da RFB.

A titulo de exemplo, transcrevemos a doutrina de Leandro Paulsen sobre o Poder de o fisco impor obrigações acessórias por meio de atos infralegais.

"Em matéria tributária, não se pode dizer que os Decretos se limitem à regulamentação estrita das leis nem que outras atos administrativos normativos, especialmente Instruções Normativas e Portarias, sejam, tão somente, normas internas da Administração.

Se, de um lado, não podem inovar em matéria sob reserva legal, como a definição das aspectos das normas tributárias impositivas, de outro, podem validamente dispor sobre o vencimento dos tributos, definir indexador que servirá à correção já determinada par lei, especificar obrigações acessórias como a inscrição no CNPJ, regulamentar procedimentos de fiscalização tributária. Quando não ofendem reserva legal nem contrariam dispositivos legais têm tanta eficácia normativa quanto as normas superiores, vinculando a Administração e as contribuintes.

Aliás, o art. 100 do CTN considera os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, as decisões normativas, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e as convênios celebrados entre os entes políticas normas complementares das leis, dos tratadas e das convenções internacionais e das decretas".

As obrigações acessórias não limitam, e nem poderiam, direitos. Trata-se apenas de uma certa formalidade necessária para o seu exercício, estabelecido por lei. Se assim fosse, as normas infralegais que tratam da repetição do indébito ou da compensações seriam ilegais, vez que trazem vários procedimentos necessários ao exercício daquele direito. Essa normas são necessárias para o controle pelo fisco dos direitos e deveres do cidadão-contribuinte.

Ademais, não existe nada na lei que diga ser desnecessária a comprovação do esgotamento do crédito de IPI existente em 31/12/1998 para o aproveitamento dos créditos mais recentes. Não há nenhuma restrição ao direito de compensar, mas somente o condiciona ao cumprimento de procedimentos formais. O direito de compensação previsto na lei permanece intacto.

(...)

Peço vênia para sintetizar os argumentos fundamentais do ínclito Conselheiro Rodrigo, que preside o presente julgamento:

A IN-SRF nº 33, de 1999, foi editada sob expressa delegação do legislador, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999. Nesse sentido, afastar as regras impostas por este diploma regulamentador, regularmente introduzido no ordenamento jurídico, invocando o “princípio da razoabilidade”, como fez a decisão recorrida, afronta o princípio da legalidade, regente-mor da atividade administrativa e, sobretudo, deste julgamento. Saliento ainda que, no caso concreto, a diligência sobre a qual se embasou a decisão recorrida, não atestou o esgotamento dos créditos, como faz supor o contribuinte em suas contrarrazões. Limitou-se a apurar o saldo credor formado no 4º trimestre de 1999.

Quanto a confirmação do crédito na diligência, penso que a Fazenda Nacional tem razão, uma vez que na informação fiscal não foi abordada a questão relativa ao esgotamento do saldo credor do IPI existente em 31/12/98. Da leitura das peças processuais, sobretudo do ponto focal das defesas do contribuinte, reclamando a ilegalidade da IN SRF nº 33/99, é de se concluir que de fato o contribuinte não cumpriu com o requisito de esgotar os seus créditos adquiridos antes de 31/12/98. Pois se tivesse cumprido o esgotamento dos

créditos, não haveria qualquer necessidade de atacar a legalidade da IN, pois sua exigência é justamente esta.

Enfim, reconhecendo-se que não há ilegalidade na IN-SRF nº 33, de 1999, no que restringe o aproveitamento do saldo credor de IPI acumulado na escrita fiscal do contribuinte em 31.12.1998 para abatimento de débitos do próprio tributo ou, ainda, no que condiciona o ressarcimento ou a compensação de saldos credores acumulados a partir de 1999 ao prévio esgotamento dos créditos remanescentes na escrita fiscal em 31.12.1998, nos termos do voto do Conselheiro Rodrigo, que, com fulcro no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, adoto como razão de decidir, dou provimento ao recurso especial fazendário, para o efeito de, reformando a decisão recorrida, negar direito ao ressarcimento pretendido pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)
Andrade Márcio Canuto Natal