



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

Processo nº 10882.003252/2002-36
Recurso nº 271.166 Voluntário
Acórdão nº **3102-001.506 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de maio de 2012
Matéria IPI - RESSARCIMENTO
Recorrente DONNLEY COCHRANE GRÁFICA.EDITORA DO BRASIL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/1999 a 30/06/1999

INSUMOS EMPREGADOS EM PRODUTOS IMUNES. LIMITES AO CREDITAMENTO

Com exceção das aquisições de insumos empregados em produtos industrializados destinados à exportação, os dispêndios com insumos de produtos imunes não geram créditos de IPI passíveis de ressarcimento ou compensação.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

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

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Adriana Oliveira e Ribeiro, Álvaro Lopes de Almeida Filho e Nanci Gama.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Rosa, Adriana Oliveira e Ribeiro, Álvaro Almeida Filho, Winderley Moraes Pereira, Nanci Gama e Luis Marcelo Guerra de Castro.

Relatório

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

Autenticado digitalmente em 14/09/2012 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Assinado digitalmente em 1

4/09/2012 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Impresso em 17/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou o acórdão recorrido, que passo a transcrever:

O contribuinte em epígrafe pediu o ressarcimento do saldo credor do IPI apurado no período em destaque, com base na Lei nº 9.779/99, a fim de ser utilizado na compensação dos débitos que declarou.

A fiscalização apurou que parte dos créditos escriturados se referiam a insumos aplicados tanto na industrialização de produtos de alíquota zero, como em produtos não tributados pelo imposto (Livros e Listas Telefônicas), assim os saldos credores foram recalculados com a exclusão proporcional dos insumos empregados na produção do produto NT.

Diante disso, foi exarado o Despacho Decisório da autoridade competente reconhecendo parcialmente o direito creditório e homologando em parte as compensações.

Tempestivamente, o interessado apresentou sua manifestação de inconformidade alegando preliminarmente que, pelo disposto no § 4º do art. 150 do CTN os débitos do PIS e COFINS estariam prescritos. No mérito, em síntese argüi que tem direito ao crédito por força do princípio da não-cumulatividade previsto no artigo 153, §3º, II, da Constituição Federal; além disso, por serem seus produtos imunes, nos termos da CF/88, seu direito estaria garantido no art. 10, § 4º, da IN SRF nº 33/99.

Encerrou solicitando o integral deferimento do pedido.

Ponderando as razões aduzidas pela recorrente, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão de piso pelo indeferimento do pedido de ressarcimento, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 01/04/1999 a 30/06/1999

IPI. RESSARCIMENTO. PRODUTO N/T.

Inexiste direito de crédito pela entrada de insumos para fabricação de produtos que estão fora do campo de incidência do imposto, pois neste caso o IPI deve ser contabilizado como custo.

Devidamente intimado, comparece requerente ao processo para, em sede de recurso voluntário, reiterar suas alegações acerca do cabimento dos créditos pleiteados e acrescentar suas ponderações acerca da inaplicabilidade do Ato Declaratório Interpretativo nº 05, de 2006 ao presente litígio.

Essencialmente, argumenta que o Ato Declaratório representaria uma inovação no ordenamento jurídico, que não poderia ser aplicada retroativamente e que seria hierarquicamente inferior à Lei nº 9.779, de 1999, ao Regulamento do IPI e à Instrução

Normativa nº 33, de 1999, que garantiriam o direito ao crédito não reconhecido pela autoridade de jurisdição.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

Tomo conhecimento do presente recurso, que foi tempestivamente apresentado e trata de matéria afeta à competência desta Terceira Seção

Analiso separadamente cada um dos aspectos sobre os quais entendo caber a este Colegiado se manifestar:

1- Alcance do Art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999:

Compete a este Colegiado, em primeiro lugar, demarcar o alcance do art. 11 da Lei nº 9779, de 1999, que passou a admitir expressamente que os créditos, básicos ou decorrentes de incentivo, pudessem ser utilizados para efeito de compensação ou ressarcimento. Confira-se:

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.

Segundo defende a recorrente, em face do princípio constitucional da não-cumulatividade, tal comando seria meramente exemplificativo. Sinteticamente, a expressão “inclusive” não poderia ser interpretada como “exclusivamente”.

Com a devida licença, não acompanho tal raciocínio.

Em primeiro lugar, é preciso ter em mente que a possibilidade de ressarcimento ou compensação de créditos que não puderam ser aproveitados para o cálculo do IPI devido na saída, embora relevante para fins de desoneração do processo produtivo, não guarda relação com o princípio da não-cumulatividade, gizado na Constituição Federal de 1988.

Para chegar a essa conclusão, tomo emprestadas as considerações do i. Conselheiro Antonio Carlos Atulim¹ (original destacado):

Relativamente à questão do alcance do art. 11 da Lei nº 9.779/99 e do princípio da não-cumulatividade, é consenso na doutrina

¹ Voto condutor do Acórdão 202-17.262, de 23/08/2006, unânime.

que este princípio pode ser introduzido no sistema tributário de um determinado país por meio das técnicas do valor agregado ou da dedução do imposto. Na técnica do valor agregado, originária do direito francês, subtrai-se do valor da operação posterior o valor da anterior. É o que se conhece como dedução na base. Na técnica da dedução do imposto, subtrai-se do imposto devido na operação posterior o imposto que foi pago na operação anterior.

No sistema tributário brasileiro, o constituinte, ao delimitar as competências tributárias das entidades federadas, consignou, no art. 153 da CF/1988, que "(...) Compete à União instituir impostos sobre (...) IV- produtos industrializados (...) § 3º- O imposto previsto no inciso IV (...) II- será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (...)". (grifei)

*Conforme se pode verificar, o IPI não é imposto incidente sobre o valor agregado, pois a Constituição claramente optou pela técnica da dedução do imposto, onde a única garantia assegurada ao contribuinte é que o imposto **devido a cada operação** seja deduzido do que foi **pago** na operação anterior, silenciando o dispositivo quanto à existência de eventual saldo credor e seu ressarcimento.*

A primeira disposição infraconstitucional sobre o saldo credor aparece no art. 49 do CTN, que se encontra vazado 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." (destaquei)

Três constatações imediatas surgem da análise deste dispositivo. A primeira é que pelo, ..."dispondo a lei" consta da cabeça do artigo, pode-se concluir que o princípio da não-cumulatividade tem como destinatário certo o legislador ordinário e não o aplicador da lei. A segunda é que créditos de IPI devem ser utilizados apenas para abatimento dos débitos do mesmo imposto. E a terceira constatação é que o legislador não se referiu ao ressarcimento do saldo credor, determinando apenas e tão-somente a transferência deste saldo para os períodos seguintes.

*Portanto, no direito constitucional brasileiro o conteúdo do princípio da não-cumulatividade não tem a mesma amplitude que a recorrente pretendeu lhe dar no recurso, uma vez que ele **não obriga o legislador ordinário a conceder o ressarcimento dos créditos de IPI e nem pode ser aplicado diretamente pela Administração Tributária, posto que endereçado ao legislador.***

No direito constitucional vigente o princípio da não-cumulatividade só garante aos contribuintes dois direitos, a saber: 1) que o legislador ordinário elabore a lei do imposto de modo a garantir o direito de crédito em relação ao IPI que foi pago nas entradas de insumos; e 2) que esta lei garanta o direito de deduzir do IPI devido pelas saídas o imposto que foi pago nas entradas.

Observe-se que, à luz do princípio da não-cumulatividade, da forma como colocado na Constituição brasileira, o crédito de IPI tem a natureza de um crédito meramente escritural, pois o constituinte garantiu apenas a transferência do saldo credor para o período seguinte, em vez do ressarcimento em dinheiro.

Desse modo, e considerando que o silêncio das normas superiores em relação ao ressarcimento em dinheiro não impedia a União de concedê-lo por meio de incentivo fiscal, foi que a legislação ordinária criou os chamados créditos incentivados.

Tratando-se de uma exceção à regra geral, a interpretação dos comandos que tratem do tema deve seguir as balizas próprias do direito excepcional.

Com relação à caracterização do que se insere no campo do direito excepcional e à sua interpretação, extremamente lúcida é a lição de Carlos Maximiliano²:

270 - Em regra, as normas jurídicas aplicam-se aos casos que, embora não designados pela expressão literal do texto, se acham no mesmo virtualmente compreendidos, por se enquadrarem no espírito das disposições: baseia-se neste postulado a exegese extensiva. Quando se dá o contrário, isto é, quando a letra de um artigo de repositório parece adaptar-se a uma hipótese determinada, porém se verifica estar esta em desacordo com o espírito do referido preceito legal, não se coadunar com o fim, nem com os motivos do mesmo, presume-se tratar-se de um fato da esfera do Direito Excepcional, interpretável de modo estrito. (destaquei)

Como é possível concluir, a hipótese que se discute nos autos, com efeito, insere-se perfeitamente na lição do Hermeneuta. Consequentemente, sua aplicação não pode desbordar das hipóteses taxativamente enumeradas na norma que a instituiu, independentemente da aplicabilidade ou não da regra consignada no art. 111 do Código Tributário Nacional³.

Nessa linha, faço coro o i. Conselheiro Winderley Moraes Pereira que, no voto condutor do Acórdão 3102-01.410⁴, sintetizou:

² *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Rio de Janeiro. Forense, 2009, 19ª ed., p. 183.

³ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

⁴ Julgado em 21/03/2012, por voto de qualidade.

Entendo não assistir razão ao recurso. O artigo em questão determina que o crédito do IPI, pago nas aquisições de insumos, beneficia as empresas, mesmo quando derem saída a produtos industrializados isentos ou com alíquota zero, o que não se aplica a Recorrente, pois, os insumos glosados pela Fiscalização são utilizados na industrialização de produtos imunes em razão do art. 150, inciso III, alínea "d" da Constituição Federal.

Quanto a alegação que o art. 1º, § 4º, da Instrução Normativa SRF nº 33/99 permitiria a utilização de créditos na industrialização de produtos imunes, constata-se que a previsão constante do art. 1º da IN deverá ser interpretada em conjunto com as definições legais. O artigo da Instrução Normativa está assim redigido.

"Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei no 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999."

Em que pese as alegações do Recurso, não pode ser atribuído a este ato normativo o condão de criar incentivos fiscais, ou possibilidade de utilização de créditos, que não estão previstos em lei. A análise sistêmica em relação a todo o conjunto normativo que disciplina a matéria, não permite a utilização de créditos para industrialização de produtos imunes em caráter geral, mas, exclusivamente naquelas imunidades em razão da exportação de produtos, conforme determina o art. 1º, inciso II, da Lei 8.402/92. In verbis.

" Art. 1º São restabelecidos os seguintes incentivos fiscais:

...

II - manutenção e utilização do crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados relativo aos insumos empregados na industrialização de produtos exportados, de que trata o art. 5º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969;"

Igualmente descabida, imagino, é a interpretação no sentido de que o § 2º do art. 195 do Decreto nº 4.544, de 2002 (Regulamento do IPI) daria respaldo à pretensão da recorrente. Confira-se sua redação:

Art. 195. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte, observado o disposto no §

2º (Lei nº 5.172, de 1996, art. 49, parágrafo único, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11).

§ 2º O saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de MP, PI e ME, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero ou imunes, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 207 a 209, observadas as normas expedidas pela SRF (Lei nº 9.779, de 1999, art. 11).

De fato, o texto não trata da apuração ou manutenção de créditos, limita-se a disciplinar a sua utilização, qualquer que seja a sua origem: insumos empregados em produtos tributados, isentos ou imunes.

Assim, sendo certo que a possibilidade de se utilizar créditos decorrentes da aquisição insumos empregados em produtos imunes é, com efeito, restrita aos casos de imunidade conferida a produtos industrializados destinados à exportação, única expressamente prevista em ato com força de lei, não vejo como extrair do dispositivo a exegese almejada pela recorrente.

2- Efeitos do Ato Declaratório Interpretativo nº 05/06

Mais uma vez assumindo a premissa de que, com exceção dos destinados à exportação, a legislação de regência nunca autorizou a utilização de créditos nas hipóteses em que o contribuinte dá saída a produtos imunes, não vejo como reconhecer a alegada ilegalidade do ADI SRF nº 05, de 2006.

Tal ato, com efeito, não fez mais do que externar a interpretação da Administração Tributária acerca da legislação vigente. Não criou ou alterou o disciplinamento da matéria.

Por outro lado, vejo como igualmente descabida, com a devida licença, a pretensão de ver discutida, no presente processo, a inconstitucionalidade do ato. Como é cediço, a matéria é alvo da Súmula CARF nº 2 e por força do art. 72 do Regimento Interno do CARF⁵, sua aplicação é obrigatória.

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

3- Mudança de Entendimento do Fisco

Finalmente, na esteira do abordado nos itens precedentes, não vislumbro, na espécie, hipótese de aplicação do parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional, assim redigido:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

⁵ Artigo 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Com efeito, a aplicação do dispositivo pressuporia o reconhecimento de que o Regulamento do IPI ou a Instrução Normativa 33/99 teriam o conteúdo defendido pela recorrente e que, em razão de ato posterior, tal interpretação teria sido afastada.

Da mesma forma, não é inaplicável, na espécie, o art. 146 do CTN⁶, que protege o sujeito passivo contra mudança de “critério jurídico” ou qualquer outro mecanismo voltado para a proteção da segurança jurídica.

Ora, se, como já exposto anteriormente, a meu ver, as normas complementares nunca tiveram esse alcance, não vejo como reconhecer que o sujeito passivo seguiu eventual orientação emanada de tais atos, nem muito menos que tal orientação teria sido reformada.

4- Conclusão

Com essas considerações, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 24 de maio de 2012

Luis Marcelo Guerra de Castro

⁶ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Processo nº 10882.003252/2002-36
Acórdão n.º **3102-001.506**

S3-C1T2
Fl. 202

CÓPIA