



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

Processo n° 13312.720008/2006-18
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-007.148 – 3ª Turma
Sessão de 11 de julho de 2018
Matéria IPI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GRENDENE S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

ESCRITA FISCAL. SALDO CREDOR ACUMULADO. TRIMESTRES-CALENDÁRIO ANTERIORES. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. VEDAÇÃO LEGAL.

Admite-se a manutenção, na escrita fiscal, do crédito de IPI remanescente de outros trimestres-calendário e sua utilização para dedução de débitos do IPI de períodos subsequentes da própria empresa ou da empresa para a qual o saldo for transferido. Contudo, apenas o saldo credor correspondente ao crédito básico escriturado no mesmo trimestre-calendário pode ser objeto de pedido de ressarcimento/compensação.

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 Vanessa Marini Ceconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Ceconello - Relatora

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL (fls. 1.354 a 1.365), com fulcro no art. 67, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, buscando a reforma do Acórdão nº 3402-004.071 (fls. 1.341 a 1.352) proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 25/04/2017, no sentido de dar provimento ao recurso voluntário. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

Ementa:

IPI. RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. LIMITAÇÃO DO PEDIDO A UM TRIMESTRE CALENDÁRIO.

A limitação formal para que os pedidos de ressarcimento/compensação de IPI sejam individualizados por trimestre-calendário só surgiu com o advento da IN SRF n. 728/2007. Logo, os pedidos formalizados antes de tal disposição normativa não estão sujeitos à tal exigência procedimental, devendo ser regularmente processados e, sendo hígidos, devidamente ressarcidos/compensados.

Recurso voluntário provido. Direito creditório reconhecido.

Não resignada com o acórdão que deu provimento ao recurso voluntário, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial (fls. 1.354 a 1.365), alegando divergência jurisprudencial quanto à interpretação do art. 11 da Lei nº 9.779/99 para o ressarcimento de crédito básico de IPI decorrentes da transferência de saldo de trimestres anteriores. Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigmas os acórdãos nºs 3302-001.845 e 3401-002.023.

Por meio do despacho s/nº, de 21 de junho de 2017 (fls. 1.368 a 1.370), foi dado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, pois comprovada a divergência jurisprudencial.

A Contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 1.378 a 1.389), requerendo a negativa de provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

Mérito

No mérito, cinge-se a controvérsia à possibilidade de ressarcimento de crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) decorrentes da aquisição de insumos - matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME) - utilizados na fabricação de produtos, inclusive aqueles não tributados ou sujeitos à alíquota zero, conforme previsto no art. 11 da Lei nº 9.779/99, sendo tais créditos oriundos de transferência de trimestres anteriores.

O art. 11 da Lei nº 9.779/99 prevê a possibilidade de ressarcimento, nos moldes dos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/1996, do saldo credor do IPI originado da aquisição de insumos, aplicados na industrialização, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, entendendo-se, assim, a possibilidade de utilização do saldo credor acumulado de outros trimestres-calendário, *in verbis*:

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.

Além disso, foi só a partir de janeiro de 1999 que os Contribuintes passaram a ter direito ao creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos desonerados (isentos ou alíquota zero) na saída do estabelecimento industrial.

Nessa perspectiva, os impostos passíveis de recuperação, como o crédito de IPI oriundo da compra de insumos, empregados nos produtos que são tributados na sua saída do estabelecimento industrial, são escriturados no livro de apuração do IPI, descontando-se dos débitos gerados na saída dos bens tributados. Conforme legislação do IRPJ, é vedada a inclusão dos "tributos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal" no custo dos produtos vendidos, de acordo com art. 289, §3º, do Decreto nº 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (correspondente ao art. 231, §3º, do Decreto nº 1.041/1994, vigente quando da entrada em vigor da Lei nº 9.779/99):

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

(grifou-se)

Para regulamentar o benefício fiscal inserido no art. 11 da Lei nº 9.779/99, a Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 33, de 04/03/1999, que dispõe sobre a apuração e aproveitamento do crédito do IPI e dá outras providências. O ato normativo encontrava-se vigente quando do protocolo do pedido de ressarcimento pela Recorrida, em 07/11/2001. Há previsão expressa permitindo a utilização do saldo credor remanescente no período de apuração subsequente, *in verbis*:

[...]

Art. 1o A apuração e a utilização de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, inclusive em relação ao saldo credor a que se refere o art. 11 da Lei No 9.779, de 1999, dar-se-á de conformidade com esta Instrução Normativa.

DO REGISTRO E DO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS

Art. 2o Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIPI:

I - quando do recebimento da respectiva nota fiscal, na hipótese de entrada simbólica dos referidos insumos;

II - no período de apuração da efetiva entrada dos referidos insumos no estabelecimento industrial, nos demais casos.

§ 1o O aproveitamento dos créditos a que faz menção o caput dar-se-á, inicialmente, por compensação do imposto devido pelas saídas dos produtos do estabelecimento industrial no período de apuração em que forem escriturados.

§ 2o No caso de remanescer saldo credor, após efetuada a compensação referida no parágrafo anterior, será adotado o seguinte procedimento:

I - o saldo credor remanescente de cada período de apuração será transferido para o período de apuração subsequente;

II - ao final de cada trimestre-calendário, permanecendo saldo credor, esse poderá ser utilizado para ressarcimento ou compensação, na forma da Instrução Normativa SRF No 21, de 10 de março de 1997.

§ 3o Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).

DOS CRÉDITOS INERENTES AOS INSUMOS (MP, PI, ME) COM DESTINAÇÃO COMUM

Art. 3o Poderão ser calculados proporcionalmente, com base no valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, os créditos decorrentes de entradas de MP, PI e ME, empregados indistintamente na industrialização de produtos que gozem ou não do direito à manutenção e à utilização do crédito.

DO DIREITO AO APROVEITAMENTO DO SALDO CREDOR DO IPI - ART. 11 DA LEI NO 9.779, DE 1999

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.

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 ressarcimento 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 insumos 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.

(grifou-se)

Na sistemática de apuração do IPI, mostra-se compatível o acúmulo de créditos com a transferência do saldo credor para os períodos posteriores. Com o advento do art. 11 da Lei nº 11.9779/99, é facultado ao Sujeito Passivo, utilizar o saldo credor de IPI ao final de cada trimestre para compensação com outros tributos ou pedir o seu ressarcimento, não estabelecendo vedação à transferência do saldo credor ao período de apuração subsequente.

Sobrevieram, ainda, as Instruções Normativas nºs 210/2002 (art. 14), 460/2004 (art. 16) e 600/2005 (art. 16), esta última com as alterações introduzidas pela IN nº 728/2007. À época dos fatos geradores do presente processo administrativo, estava vigente a IN nº 460/2004, na qual não havia qualquer restrição formal para que o pedido de ressarcimento se referisse a um único trimestre-calendário.

A limitação foi imposta pela IN SRF nº 728/2007, que introduziu o §7º, no art. 16 da IN SRF nº 600/2005, estabelecendo que cada pedido de ressarcimento de crédito básico de IPI deve referir-se somente a um único trimestre-calendário. Por ser posterior à data de transmissão do PER/DCOMP do presente processo, não é aplicável ao caso, sendo correto o procedimento adotado pela Contribuinte, em consonância com a IN SRF 460 de 2004.

Têm em comum as Instruções Normativas a determinação de que o saldo credor acumulado deveria ser aproveitado, prioritariamente, para abatimento de débitos futuros do imposto, o que continuou a ser observado com o advento do art. 11 da Lei nº 9.779/99, por meio do qual o saldo credor eventualmente acumulado ao final de cada trimestre calendário deixou de ser meramente escritural, e passou a ser passível de ressarcimento e/ou compensação com outros tributos.

Nessa esteira, a Solução de Consulta Interna nº 22 - Cosit, de 30 de setembro de 2014, expedida pela Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal, explicitou entendimento no sentido de que a possibilidade de aproveitamento de crédito de IPI a destempo, bem como o direito ao ressarcimento ou a compensação do saldo credor, não são

prejudicados pela influência na apuração do IRPJ e da CSLL causada pela não utilização do IPI oportunamente. A ementa foi redigida nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

UTILIZAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITO DE IPI. CABIMENTO INDEPENDENTEMENTE DE EVENTUAL INFLUÊNCIA NA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL.

Eventual influência na apuração do IRPJ e da CSLL causada pela não utilização de crédito de IPI no momento oportuno, não prejudica, observados os prazos de prescrição, o direito à escrituração do crédito do IPI a destempo, bem assim o direito ao ressarcimento ou a compensação do saldo credor, observadas as regras gerais aplicáveis à matéria.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 153, IV, e § 3º; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 49; Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, arts. 225, 256 e 257; Parecer Normativo CST nº 515, de 1971.

No referido ato administrativo, foi estabelecido como premissa que "[...] o ressarcimento ou a compensação, nos termos dos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, é **um direito do contribuinte** e será cabível desde que exista saldo credor do imposto e atenda-se ao disposto na legislação. Observe-se que **o direito ao crédito extemporâneo de IPI** independe da forma de tributação do IRPJ adotada pela Contribuinte". Nessa linha relacional, a Solução de Consulta Interna nº 22 - COSIT, de 2014, ao interpretar a legislação própria do IPI, ressalta ser possível, atendendo-se ao princípio da não-cumulatividade, a utilização extemporânea dos créditos de IPI, os quais se não foram escriturados na época própria poderão ser aproveitados em até 5 (cinco) anos, contados da data da entrada dos insumos no estabelecimento industrial.

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado

Conhecimento do Recurso Especial

Em sede de contrarrazões, a empresa alega que o recurso especial não pode ser admitido, uma vez que não haja similitude fática entre o recorrido e os paradigma. Ainda mais, sustenta que a não homologação das compensações controvertidas nos paradigma ocorreu por força dos critérios definidos na Instrução Normativa nº 210/2002, enquanto, neste, sempre segundo entende, discute-se vedação introduzida pelo art. 1º da IN SRF nº 728/2007 ao disposto no art. 16 da IN RFB nº 460/2004.

Sem razão a contrarrazoante. As dessemelhanças fáticas apontadas, neste caso específico, como a seguir se demonstrará, revelam-se irrelevantes. Independentemente delas, a divergência de interpretação da legislação tributária diz respeito aos critérios legais que estabelecem (ou não, conforme se entenda) a vedação à compensação com créditos escriturados em trimestre calendário anterior. Tal proibição, como entenderam os paradigma, já existia à época dos fatos havidos na vigência da IN 210/2002. A decisão recorrida entendeu de forma diferente. Nem a apontada diferença entre as situações fáticas de um e outro processo nem o fato de tratarem-se instruções normativas distintas descaracterizam a divergência. Ela encontra-se no entendimento sugerido por cada uma das decisões comparadas para as regras estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal para o processamento dos pedidos de ressarcimento e de compensação em situações como a de que trata o vertente processo.

E, de fato, segundo entendimento do recorrido, apenas depois da IN 728/2007, passou-se a ser exigido que a compensação fosse realizada com base nos créditos apurados dentro daquele trimestre-calendário. Observe-se como se manifestou o relator do acórdão recorrido.

13. Ao se analisar o sobredito dispositivo, em especial seu §2º, é possível constatar que não há qualquer previsão para que o pedido de ressarcimento/compensação de IPI fosse, à época dos fatos aqui tratados, individualizado trimestralmente. Em verdade, referida exigência só passou a existir em 20 de março de 2007, com o advento da IN/SRF n. 728/2007, que assim previu em seu art. 16:

(...)

As decisões paradigma interpretaram a legislação de forma diferente. Para que fique claro, transcrevo ementa do acórdão nº 3302-001.845, de 23 de outubro de 2012.

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS IPI*

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000

*IPI. CRÉDITO BÁSICO. PERIODICIDADE TRIMESTRAL.
TRIMESTRES ANTERIORES. PEDIDO PRÓPRIO*

O pedido de ressarcimento de créditos de IPI deve referir-se ao trimestre em que o crédito foi escriturado, não sendo possível a inclusão, no pedido, do saldo acumulado de períodos anteriores.

Como se percebe, para a turma prolatora do acórdão paradigma, cuja ementa acima transcrevemos, não foi necessária o advento IN/SRF nº 728/2007 para que fosse exigida a segregação dos créditos de cada trimestres-calendário, como entendeu o Colegiado recorrido, tal como se depreende do período de apuração acima identificado: primeiro trimestre do ano de 2000.

Por força de interpretação divergente da legislação tributária, um reconheceu o direito do contribuinte à compensação de tributos com crédito de trimestres-calendário anteriores antes do ano de 2007, outro negou.

Mérito

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, porém meu entendimento é que, à época dos fatos narrados nos autos, havia, sim, vedação expressa à utilização do saldo credor acumulado em trimestres-calendário anteriores na compensação dos tributos devidos pelo sujeito passivo. Para confirmá-lo, basta que se leia atentamente as disposições normativas que, na faculdade outorgada no art. 11 da Lei 9.779/99¹, foram editadas pela Secretaria da Receita Federal.

¹ 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 1996, **observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal SRF, do Ministério da Fazenda.**

Instrução Normativa SRF nº 460/2004.

Art. 16. Os créditos do IPI, escriturados na forma da legislação específica, serão utilizados pelo estabelecimento que os escriturou na dedução, em sua escrita fiscal, dos débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos tributados.

*§ 1º Os créditos do IPI que, ao final de um período de apuração, remanescerem da dedução de que trata o caput **poderão ser mantidos na escrita fiscal** do estabelecimento, **para posterior dedução** de débitos do IPI relativos a períodos subseqüentes de apuração, **ou serem transferidos** a outro estabelecimento da pessoa jurídica, **somente para dedução de débitos do IPI**, caso se refiram a: (gf)*

I - créditos presumidos do IPI, como ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, previstos na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e na Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001;

II - créditos decorrentes de estímulos fiscais na área do IPI a que se refere o art. 1º da Portaria MF nº 134, de 18 de fevereiro de 1992; e

III - créditos do IPI passíveis de transferência a filial atacadista nos termos do item "6" da Instrução Normativa SRF nº 87/89, de 21 de agosto de 1989.

§ 2º Remanescendo, ao final de cada trimestre-calendário, créditos do IPI passíveis de ressarcimento após efetuadas as deduções de que tratam o caput e o § 1º, o estabelecimento matriz da pessoa jurídica poderá requerer à SRF o ressarcimento de referidos créditos em nome do estabelecimento que os apurou, bem como utilizá-los na compensação de débitos próprios relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF.

(...)

§ 4º Somente são passíveis de ressarcimento:

I - os créditos presumidos do IPI a que se refere o inciso I do § 1º, escriturados no trimestre-calendário, excluídos os valores recebidos por transferência da matriz;

II - os créditos relativos a entradas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização, escriturados no trimestre-calendário; e (gf)

III - os créditos presumidos do IPI de que trata o art. 2º da Lei nº 6.542, de 28 de junho de 1978, escriturados no trimestre-calendário.

Não há margem para dúvida. O § 1º do art. 16 admitia a manutenção na escrita fiscal dos créditos remanescentes desde que fossem utilizados para dedução de débitos

do IPI de períodos subsequentes da própria empresa ou da empresa para a qual o saldo fosse transferido. O § 2º apenas reconheceu o direito de ressarcimento ou compensação dos créditos remanescentes passíveis de ressarcimento. O inciso II do § 4º, contudo, especificou com clareza solar quais créditos eram considerados passíveis de ressarcimento, dentre eles, aqueles relativos a entradas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização, **escriturados no trimestre-calendário**. Ou seja, os **créditos remanescentes** a que faz alusão o § 2º referem-se apenas ao valor do crédito escriturado naquele trimestre-calendário. A Instrução Normativa autorizou a manutenção dos créditos correspondente a períodos anteriores, mas nunca autorizou que eles fossem utilizados para compensação ou ressarcimento, apenas para dedução de débitos do IPI de períodos subsequentes da própria empresa ou da empresa para a qual o saldo fosse transferido.

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal